



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

9 giugno 2016*

«Rinvio pregiudiziale — Fiscalità — Imposta sul valore aggiunto — Direttiva 77/388/CEE — Articolo 17, paragrafo 5, terzo comma — Ambito di applicazione — Detrazione dell'imposta assolta a monte — Beni e servizi utilizzati sia per operazioni imponibili sia per operazioni esenti (beni e servizi ad uso promiscuo) — Determinazione della destinazione dei beni e dei servizi acquisiti per la costruzione, l'utilizzo, la conservazione e la manutenzione di un immobile destinato ad effettuare, in parte, operazioni che danno diritto a detrazione e, in parte, operazioni che non conferiscono tale diritto — Modifica della normativa nazionale che prevede le modalità di calcolo del prorata di detrazione — Articolo 20 — Rettifica delle detrazioni — Certezza del diritto — Legittimo affidamento»

Nella causa C-332/14,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), con decisione del 5 giugno 2014, pervenuta in cancelleria il 9 luglio 2014, nel procedimento

Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR

contro

Finanzamt Krefeld,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta da L. Bay Larsen, presidente della Terza Sezione, facente funzione di presidente della Quarta Sezione, J. Malenovský (relatore), M. Safjan, A. Prechal e K. Jürimäe, giudici,

avvocato generale: P. Mengozzi

cancelliere: K. Malacek, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 9 luglio 2015,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo tedesco, da T. Henze e K. Petersen, in qualità di agenti;
- per il governo del Regno Unito, da J. Kraehling e L. Christie, in qualità di agenti, assistiti da R. Hill, barrister;
- per la Commissione europea, da M. Wasmeier, G. Braun e C. Soulay, in qualità di agenti,

* Lingua processuale: il tedesco.

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 25 novembre 2015,
ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 17, 19 e 20 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), come modificata dalla direttiva 95/7/CE del Consiglio, del 10 aprile 1995 (GU 1995, L 102, pag. 18; in prosieguo: la «sesta direttiva»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (in prosieguo: la «Rey Grundstücksgemeinschaft») e il Finanzamt Krefeld (amministrazione tributaria di Krefeld), avente ad oggetto le modalità di calcolo da utilizzare per determinare il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) dovuta o assolta per i beni e i servizi acquisiti per la costruzione, la manutenzione, l'utilizzo e la conservazione di un immobile ad uso promiscuo, destinato ad effettuare, in parte, operazioni che danno diritto a detrazione e, in parte, operazioni che non conferiscono tale diritto (in prosieguo: un «immobile ad uso promiscuo»).

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 L'articolo 17 della sesta direttiva, rubricato «Origine e portata del diritto a [detrazione]», dispone quanto segue:
 - «1. Il diritto a [detrazione] nasce quando l'imposta [detraibile] diventa esigibile.
 2. Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a [detrarre] dall'imposta di cui è debitore:
 - a) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta [all'interno del Paese] per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;
 - (...)
 5. Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a [detrazione] di cui ai paragrafi 2 e 3, sia per operazioni che non conferiscono tale diritto, la [detrazione] è ammessa soltanto per il prorata dell'imposta sul valore aggiunto relativo alla prima categoria di operazioni.

Detto prorata è determinato ai sensi dell'articolo 19 per il complesso delle operazioni compiute dal soggetto passivo.

Tuttavia, gli Stati membri possono:

- a) autorizzare il soggetto passivo a determinare un prorata per ogni settore della propria attività, se vengono tenute contabilità distinte per ciascun settore;

- b) obbligare il soggetto passivo a determinare un prorata per ogni settore della propria attività ed a tenere contabilità distinte per ciascuno di questi settori;
- c) autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la [detrazione] in base all'utilizzazione della totalità o di una parte dei beni e servizi;
- d) autorizzare od obbligare il soggetto passivo ad operare la [detrazione] secondo la norma di cui al primo comma relativamente a tutti i beni e servizi utilizzati per tutte le operazioni ivi contemplate;
- e) prevedere che non si tenga conto dell'imposta sul valore aggiunto che non può essere dedotta dal soggetto passivo quando essa sia insignificante.

(...)».

- 4 L'articolo 19, paragrafo 1, della citata direttiva, intitolato «Calcolo del prorata di [detrazione]», così recita:

«Il prorata di [detrazione] previsto dall'articolo 17, paragrafo 5, primo comma, risulta da una frazione avente:

- al numeratore l'importo totale della cifra d'affari annua, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, relativo alle operazioni che danno diritto a [detrazione] ai sensi dell'articolo 17, paragrafi 2 e 3,
 - al denominatore l'importo totale della cifra d'affari annua, al netto dell'imposta sul valore aggiunto, relativo alle operazioni che figurano al numeratore e a quelle che non danno diritto a [detrazione].
- (...)

(...)».

- 5 L'articolo 20 della medesima direttiva, intitolato «Rettifica delle [detrazioni]», dispone quanto segue:

«1. La rettifica della [detrazione] iniziale è effettuata secondo le modalità fissate dagli Stati membri, in particolare:

- a) quando la [detrazione] è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto;
- b) quando, successivamente alla dichiarazione, 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. Per quanto riguarda i beni d'investimento, la rettifica deve essere ripartita su cinque anni, compreso l'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati. Ogni anno tale rettifica è effettuata solo per un quinto dell'imposta che grava sui beni in questione. Essa è eseguita secondo la variazioni del diritto a [detrazione] che hanno avuto luogo negli anni successivi rispetto all'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati.

In deroga al comma precedente, gli Stati membri possono basare la rettifica su un periodo di cinque anni interi a decorrere dalla prima utilizzazione dei beni.

Per quanto riguarda i beni d'investimento immobiliari, la durata del periodo che funge da base al calcolo delle rettifiche può essere elevata sino a vent'anni».

Diritto tedesco

- 6 Le disposizioni rilevanti della normativa tedesca applicabile in materia di IVA sono contenute nell'Umsatzsteuergesetz 1999 (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari del 1999, BGBl. 1999 I, pag. 1270; in prosieguo: l'«UStG»).
- 7 L'articolo 15 dell'UStG così prevede:
- «(1) L'imprenditore può detrarre i seguenti importi di imposta assoluta a monte:
1. l'imposta dovuta per legge per cessioni di beni o prestazioni di servizi che gli sono state fornite da altri imprenditori per la sua attività imprenditoriale.
- (...)
- (2) È esclusa dalla detrazione dell'imposta assoluta a monte l'imposta sulla cessione, l'importazione e l'acquisto intracomunitario di beni nonché sulle altre prestazioni di servizi utilizzati dall'imprenditore per svolgere le seguenti operazioni:
1. operazioni esenti;
- (...)
- (4) Qualora l'imprenditore utilizzi un bene ceduto, importato o acquistato all'interno della Comunità per la sua impresa o un altro servizio prestatogli, soltanto in parte per lo svolgimento di operazioni per le quali sia esclusa la detrazione, è indetraibile la quota di imposta assoluta a monte imputabile, da un punto di vista economico, alla conclusione di tali operazioni. L'imprenditore può determinare gli importi non detraibili attraverso un'adeguata stima».
- 8 La Steueränderungsgesetz 2003 (legge fiscale di modifica del 2003), del 15 dicembre 2003 (BGBl. 2003 I, pag. 2645), entrata in vigore il 1° gennaio 2004, ha aggiunto un terzo periodo all'articolo 15, paragrafo 4, del l'UStG, che così recita:
- «La determinazione della quota indetraibile di imposta assoluta a monte sulla base del rapporto fra le operazioni che escludono la detrazione e le operazioni che la consentono è ammissibile solo qualora non sia possibile nessun altro tipo di collegamento economico».
- 9 Le ragioni di tale aggiunta, come risultano dalla domanda di pronuncia pregiudiziale, sono le seguenti:
- «Questa disposizione è volta a realizzare una ragionevole ripartizione, per le cessioni di beni o altre prestazioni, delle imposte assolute a monte. Tale nuovo regime restringe l'utilizzo del criterio di ripartizione secondo la cifra d'affari come unico criterio di ripartizione. Detto criterio di ripartizione è ammesso esclusivamente quando non sono possibili altre imputazioni economiche.
- Tale modifica si rende necessaria in quanto il Bundesfinanzhof [(Suprema Corte tributaria federale, Germania)] ha affermato, con sentenza del 17 agosto 2001 (...), che la ripartizione degli importi di imposta assoluta a monte in ragione del rapporto tra le cifre d'affari a valle doveva essere riconosciuta come una stima adeguata ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 4, dell'[UStG].
- Tuttavia, l'applicazione del criterio di ripartizione secondo la cifra d'affari in quanto criterio generale di ripartizione porterebbe, in particolare nel caso della realizzazione di immobili ad uso promiscuo, a ripartizioni inesatte; (...)

Orbene, l'applicazione di tale criterio di ripartizione secondo la cifra d'affari in quanto criterio generale di ripartizione non è prescritta imperativamente dalla sesta direttiva. Un siffatto regime di "prorata" (...) non è obbligatorio per gli Stati membri, dal momento che gli stessi possono, in virtù dell'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, fissare criteri di ripartizione che si discostano da detto regime.

Per l'acquisto di immobili, è anche possibile una ripartizione dell'imposta assolta a monte in funzione del rapporto tra i valori produttivi e i valori di mercato».

- 10 L'articolo 15a dell'UStG, intitolato «Rettifica dell'imposta assolta a monte», dispone, ai paragrafi 1 e 2, quanto segue:

«(1) Qualora, nei primi cinque anni dalla prima utilizzazione di un bene siano mutati gli elementi assunti ai fini della determinazione dell'importo delle detrazioni iniziali, dovrà essere effettuata una compensazione per ogni anno civile corrispondente a tali mutamenti, operando una rettifica della detrazione degli importi dell'imposta a monte che hanno gravato sui costi di acquisto o di realizzazione. Nel caso di immobili, comprese le loro componenti essenziali, di diritti disciplinati dalle disposizioni del diritto civile in materia di immobili e di costruzione sul suolo altrui, in luogo del termine di cinque anni si deve prendere in considerazione il termine di dieci anni.

(2) Ai fini della rettifica prevista al paragrafo 1, dovrà essere trattenuto, per ogni anno civile corrispondente ai mutamenti intervenuti, nei casi previsti al primo periodo del paragrafo medesimo una percentuale di un quinto, e nei casi previsti al secondo periodo di un decimo, delle somme versate a titolo di imposta a monte sul bene (...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 11 Nel periodo compreso tra il 1999 e il 2004, la società immobiliare Rey Grundstücksgemeinschaft eseguiva, su un terreno di sua proprietà, dei lavori di demolizione di un vecchio edificio e di costruzione di un immobile residenziale e commerciale. Tale immobile veniva completato nel 2004 ed è composto da sei unità abitative e commerciali e dieci aree di parcheggio sotterranee. Alcune di tali unità e parcheggi venivano concessi in locazione dal mese di ottobre 2002.
- 12 Riguardo agli esercizi fiscali relativi al periodo intercorrente dall'anno 1999 all'anno 2003, la Rey Grundstücksgemeinschaft determinava il proprio diritto alla detrazione dell'IVA assolta per i lavori di demolizione e di costruzione applicando un criterio di ripartizione calcolato in base al rapporto tra la cifra d'affari che doveva essere generata dalla locazione delle unità commerciali o dei relativi parcheggi, soggetta a IVA, e quella prodotta dalle altre operazioni di locazione, esenti da IVA (in prosieguo: il «criterio di ripartizione secondo la cifra d'affari»). In virtù di tale criterio di ripartizione, la quota detraibile dell'IVA corrispondeva alla percentuale del 78,15%. Nei due ricorsi presentati dinanzi al Finanzgericht Düsseldorf (tribunale tributario di Düsseldorf, Germania), relativi all'importo dell'IVA che poteva essere detratta per gli esercizi 2001 e 2002, l'Ufficio delle imposte di Krefeld accettava detto criterio di ripartizione.
- 13 Nel 2004, talune parti dell'immobile di cui trattasi nella causa principale, di cui inizialmente era prevista la destinazione alla realizzazione di operazioni imponibili, venivano concesse in locazione in esenzione dall'IVA. Ai fini della rettifica delle detrazioni operate a monte, la Rey Grundstücksgemeinschaft calcolava, nella propria dichiarazione dei redditi per l'esercizio 2004, un importo compensativo determinato applicando il criterio di ripartizione secondo la cifra d'affari. In tale dichiarazione, la Rey Grundstücksgemeinschaft indicava anche taluni importi di IVA detraibili applicati su beni e servizi acquisiti per l'utilizzo, la conservazione e la manutenzione di tale immobile. In totale, l'importo dell'IVA da rimborsare alla Rey Grundstücksgemeinschaft ammontava, secondo i calcoli di quest'ultima, a circa EUR 3 500.

- 14 Mediante avviso di accertamento in rettifica del 1° settembre 2006, l'Ufficio delle imposte di Krefeld metteva in discussione tale risultato sostenendo che, a seguito dell'entrata in vigore, il 1° gennaio 2004, dell'articolo 15, paragrafo 4, terzo periodo, de l'UStG, si poteva ricorrere al criterio di ripartizione secondo la cifra d'affari unicamente nel caso in cui non fosse stato possibile utilizzare nessun altro metodo di imputazione economica dei beni e dei servizi ad uso promiscuo. Essendo possibile e più preciso determinare l'imputazione dei beni e servizi utilizzati per la demolizione o la costruzione di un immobile facendo riferimento al criterio di ripartizione corrispondente al rapporto tra la superficie in metri quadrati dei locali commerciali e quella dei locali residenziali (in prosieguo: il «criterio di ripartizione secondo la superficie»), detto Ufficio riteneva che la Rey Grundstücksgemeinschaft avrebbe dovuto applicare tale criterio di ripartizione. Di conseguenza, esso fissava la percentuale di detrazione dell'IVA al 38,74%, corrispondente al totale della superficie dell'immobile la cui locazione era imponibile e fissava l'importo dell'IVA da rimborsare alla Rey Grundstücksgemeinschaft per il 2004 a circa EUR 950.
- 15 Il Finanzgericht Düsseldorf (tribunale tributario di Düsseldorf) annullava parzialmente tale avviso di accertamento in rettifica poiché il criterio di ripartizione secondo la superficie poteva essere applicato esclusivamente per l'IVA dovuta per taluni costi sostenuti dal 1° gennaio 2004. Pertanto, fissava a poco più di EUR 1 700 l'importo dell'IVA da restituire alla Rey Grundstücksgemeinschaft per il 2004.
- 16 Avverso tale sentenza entrambe le parti del procedimento principale presentavano ricorso per cassazione («Revision») dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale).
- 17 Secondo il giudice del rinvio, la controversia solleverebbe, in primo luogo, questioni inerenti all'interpretazione dell'articolo 17, paragrafo 5, della sesta direttiva, che la Corte ha fornito nella sentenza dell'8 novembre 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689).
- 18 Da un lato, il giudice del rinvio osserva che, in detta sentenza, la Corte ha dichiarato che è possibile ricorrere ad un criterio di ripartizione dei beni e dei servizi ad uso promiscuo, diverso da quello previsto dalla sesta direttiva, basato sulla cifra d'affari, solo se siffatto metodo consente una più precisa determinazione del diritto a detrazione. Orbene, condurrebbe a risultati più precisi il metodo consistente nel ricercare per quale parte dell'immobile l'IVA è stata assolta e ad applicare un criterio di ripartizione unicamente per gli importi dell'IVA che non riguardano specificamente nessuna di tali parti o che riguardano parti collettive di un immobile ad uso promiscuo. Di conseguenza, il giudice del rinvio si chiede se sia opportuno privilegiare un siffatto metodo.
- 19 Dall'altro lato, il giudice del rinvio rileva sostanzialmente che, nel punto 19 della sentenza dell'8 novembre 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), la Corte ha precisato che la possibilità per uno Stato membro di ricorrere a un metodo d'imputazione dei beni e dei servizi ad uso promiscuo diverso da quello previsto dalla sesta direttiva è possibile solo per una «determinata operazione, quale la realizzazione di un immobile ad uso promiscuo». Orbene, il metodo derogatorio applicato dall'amministrazione tributaria tedesca per ripartire i beni e servizi utilizzati per la costruzione o l'acquisizione di un immobile ad uso promiscuo è applicato parimenti ai beni e ai servizi acquisiti per l'utilizzo, la conservazione o la manutenzione di siffatti immobili. Di conseguenza, tale giudice si interroga sulla questione se sia conforme alla sesta direttiva applicare lo stesso metodo a tali due categorie di spese.
- 20 In secondo luogo, il giudice del rinvio constata che, se da un lato la Corte ha già avuto l'occasione di ammettere che una modifica legislativa possa comportare l'obbligo di rettificare talune detrazioni IVA, dall'altro la medesima si sarebbe, fino ad ora, unicamente pronunciata sulle modifiche legislative inerenti all'esistenza stessa del diritto alla detrazione. Pertanto, sussisterebbe un dubbio sulla questione se l'articolo 20 della citata direttiva osti alla normativa di uno Stato membro in quanto impone una rettifica dell'IVA a seguito della modifica, da parte di tale Stato, del metodo d'imputazione dell'IVA assolta sui beni e sui servizi ad uso promiscuo.

- 21 In terzo luogo, il giudice del rinvio si chiede se, in circostanze come quelle del procedimento principale, i principi di tutela del legittimo affidamento e di certezza del diritto non ostino a che si proceda ad una rettifica dell'IVA. A tale proposito esso rileva, anzitutto, che la normativa tedesca non comporta alcuna disposizione esplicita che preveda che l'entrata in vigore dell'articolo 15, paragrafo 4, terza frase, dell'UStG possa implicare delle rettifiche. Inoltre, detta normativa non prevederebbe un regime transitorio, ma discenderebbe dal punto 70 della sentenza del 29 aprile 2004, Gemeente Leusden e Holin Groep (C-487/01 e C-7/02, EU:C:2004:263), che l'adozione di un siffatto regime è necessaria qualora i destinatari di una nuova norma possano essere sorpresi dalla sua applicazione immediata. Infine, il metodo di imputazione dei beni e dei servizi ad uso promiscuo utilizzato dalla Rey Grundstücksgemeinschaft era stato ammesso, per gli esercizi fiscali 2001 e 2002, dalle autorità tributarie, a seguito del procedimento dinanzi al Finanzgericht Düsseldorf (tribunale tributario di Düsseldorf).
- 22 Alla luce di quanto precede, il Bundesfinanzhof (Corte federale tributaria) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) La Corte di giustizia dell'Unione europea ha affermato che l'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, della [sesta direttiva] consente agli Stati membri di privilegiare, ai fini del calcolo del prorata di detrazione dell'IVA dovuta a monte per una determinata operazione, quale la costruzione di un immobile ad uso promiscuo, un criterio di ripartizione diverso da quello fondato sul volume d'affari di cui all'articolo 19, paragrafo 1, della direttiva medesima, subordinatamente alla condizione che il metodo accolto garantisca una determinazione più precisa del suddetto prorata di detrazione (sentenza dell'8 novembre 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689).
- a) Se, ai fini di una più precisa determinazione dell'imposta detraibile assoluta a monte, le prestazioni effettuate a monte all'atto dell'acquisto o della costruzione di un immobile ad uso promiscuo, la cui base imponibile attenga ai costi di acquisto e costruzione, debbano essere imputate in primo luogo alle operazioni (imponibili o esenti) per l'uso dell'edificio e se solo l'imposta a monte non imputabile debba essere poi ripartita in base ad un criterio fondato sulla superficie o sul volume d'affari.
- b) Se i criteri enunciati dalla Corte di giustizia dell'Unione europea nella sentenza dell'8 novembre 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), e la risposta alla questione precedente siano applicabili anche all'imposta assoluta a monte relativamente a prestazioni effettuate a monte per l'uso, la conservazione o la manutenzione di un immobile ad uso promiscuo.
- 2) Se l'articolo 20 della [sesta direttiva] debba essere interpretato nel senso che la rettifica della detrazione iniziale prevista da tale disposizione trovi parimenti applicazione in una fattispecie in cui un soggetto passivo abbia ripartito l'imposta a monte per la costruzione di un immobile ad uso promiscuo secondo il metodo basato sul volume d'affari, previsto all'articolo 19, paragrafo 1, di tale direttiva nonché consentito dal diritto nazionale, e, successivamente, uno Stato membro privilegi un altro criterio di ripartizione durante il periodo di rettifica.
- 3) In caso di risposta affermativa alla precedente questione: se i principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento ostino all'applicazione dell'articolo 20 della [sesta direttiva], qualora lo Stato membro, in casi del genere precedentemente illustrato, non prescriva espressamente una rettifica dell'imposta assoluta a monte né adotti una normativa transitoria e qualora la ripartizione dell'imposta a monte secondo il metodo fondato sul volume d'affari applicata dal soggetto passivo sia stata riconosciuta in generale come adeguata dal Bundesfinanzhof [(Corte tributaria federale)]».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

- 23 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se l'articolo 17, paragrafo 5, della sesta direttiva, debba essere interpretato nel senso che, qualora l'immobile sia utilizzato, a valle, per realizzare operazioni che danno diritto a detrazione e, in parte, operazioni che non conferiscono tale diritto, gli Stati membri abbiano l'obbligo di prescrivere che i beni e i servizi utilizzati, a monte, per la costruzione o l'acquisizione di tale immobile siano, in un primo tempo, imputati esclusivamente ad uno di tali tipi di operazioni, affinché, in un secondo momento, venga determinato unicamente il diritto a detrazione derivante da quei beni e servizi in tal modo non imputabili, applicando un criterio di ripartizione fondato sul volume d'affari oppure, a condizione che quest'ultimo metodo garantisca una determinazione più precisa del prorata di detrazione, calcolato secondo la superficie. Il giudice del rinvio chiede, inoltre, se la risposta che la Corte vorrà fornire a tale questione si applichi anche ai beni e ai servizi ai quali si sia fatto ricorso per l'utilizzo, la conservazione o la manutenzione di un immobile a uso promiscuo.
- 24 In via preliminare occorre rilevare che tale questione riguarda le disposizioni dell'articolo 17, paragrafo 5, della sesta direttiva, senza fare specifico riferimento ad una delle opzioni contenute nel terzo comma dello stesso. Si deve pertanto intendere detta questione come rivolta ad ottenere un'interpretazione, in via generale, dell'articolo 17, paragrafo 5, della sesta direttiva.
- 25 A tale proposito, occorre rammentare che la portata del diritto a detrazione varia a seconda dell'utilizzo cui sono destinati i beni e i servizi di cui trattasi. Infatti, mentre per i beni e i servizi destinati ad essere utilizzati esclusivamente per realizzare operazioni soggette ad imposta, l'articolo 17, paragrafo 2, della sesta direttiva prevede che i soggetti passivi sono autorizzati a detrarre la totalità della tassa assolta sulla loro acquisizione o sulla loro fornitura, per i beni e i servizi destinati ad un uso promiscuo, invece, l'articolo 17, paragrafo 5, primo comma, di tale direttiva sancisce che il diritto a detrazione è limitato al prorata dell'IVA proporzionale all'importo relativo alle operazioni che danno diritto a detrazione realizzate mediante tali beni o tali servizi.
- 26 In considerazione di tale differenza nella portata del diritto a detrazione a seconda dell'uso al quale sono destinati i beni e i servizi sui quali è stata assolta l'IVA, in linea di principio gli Stati membri devono prevedere che, per determinare l'importo del loro diritto a detrazione, i soggetti passivi sono tenuti, in un primo momento, ad imputare i beni e i servizi acquisiti a monte alle diverse operazioni effettuate a valle alla cui realizzazione sono stati destinati. In un secondo momento, spetta alle autorità competenti di tali Stati membri applicare, a tali beni e servizi, il regime di detrazione corrispondente alla loro imputazione, atteso che, per quanto riguarda i beni e i servizi che non sono riconducibili ad un unico tipo di operazione, occorre applicare il regime previsto dall'articolo 17, paragrafo 5, della citata direttiva.
- 27 Per quanto riguarda, anzitutto, la prima fase, cioè quella di imputazione dei beni o dei servizi alle operazioni per le quali questi ultimi sono utilizzati, fatta salva l'applicazione di talune disposizioni particolari previste dall'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, della sesta direttiva, spetta al giudice del rinvio determinare se, qualora detti beni o servizi siano utilizzati per la costruzione di un immobile ad uso promiscuo, una siffatta imputazione si riveli, in pratica, eccessivamente complessa e, di conseguenza, difficilmente realizzabile.
- 28 Infatti, una norma nazionale può autorizzare i soggetti passivi a non procedere all'imputazione di tali beni e di tali servizi, indipendentemente dall'uso che ne sarà fatto, qualora detti beni e servizi riguardino l'acquisizione o la costruzione di un immobile a uso promiscuo e tale imputazione sia, in pratica, difficilmente realizzabile.

- 29 Peraltro, per quanto riguarda l'imputazione dei beni e dei servizi acquisiti per l'utilizzo, la conservazione o la manutenzione di un immobile ad uso promiscuo alle diverse operazioni realizzate a valle mediante tale immobile, essa sembra di norma facilmente realizzabile in concreto, circostanza che spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare in merito ai beni e servizi oggetto della causa principale.
- 30 Posto che sia così, uno Stato membro non può essere legittimato a prevedere che i soggetti passivi sono dispensati dall'imputazione dei beni e dei servizi acquisiti per l'utilizzo, la conservazione o la manutenzione di un immobile ad uso promiscuo alle diverse operazioni realizzate a valle mediante tale immobile.
- 31 Relativamente, inoltre, alla seconda fase, cioè quella del calcolo dell'importo della detrazione, occorre rammentare, per quanto riguarda i beni e i servizi imputati sia ad operazioni che danno diritto a detrazione sia ad operazioni che non vi danno diritto, che, ai sensi dell'articolo 17, paragrafo 5, secondo comma, della sesta direttiva, tale importo è calcolato, in linea di principio, sulla base di un prorata determinato, per il complesso delle operazioni compiute dal soggetto passivo, conformemente all'articolo 19 di tale direttiva, mediante applicazione di un criterio di ripartizione basato sul volume d'affari.
- 32 Premesso ciò, la Corte ha dichiarato che è possibile che gli Stati membri, nell'applicare talune opzioni previste dall'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, della citata direttiva, ricorrano ad un metodo di calcolo diverso da quello previsto nel precedente punto della presente sentenza, a condizione, in particolare, che il metodo applicato consenta una più precisa determinazione del diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte rispetto a quella derivante dall'applicazione di tale primo metodo (v., in tal senso, sentenza dell'8 novembre 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punto 24).
- 33 Detta condizione non implica tuttavia che il metodo scelto debba necessariamente essere il più preciso possibile. Infatti, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 90 delle sue conclusioni, il dispositivo della sentenza dell'8 novembre 2012, BLC Baumarkt (C-511/10, EU:C:2012:689), si limita a richiedere che il metodo scelto garantisca un risultato più preciso di quello che deriverebbe dall'applicazione del criterio di ripartizione basato sul volume d'affari (v. anche, in tal senso, sentenza del 10 luglio 2014, Banco Mais, C-183/13, EU:C:2014:2056, punto 29).
- 34 Pertanto, nel caso di operazioni come quelle oggetto della causa principale, consistenti nella locazione di diverse parti di un immobile, delle quali talune danno diritto a detrazione ed altre no, spetta al giudice del rinvio verificare se l'applicazione di un metodo di calcolo del diritto a detrazione mediante un criterio di ripartizione fondato sulla superficie possa condurre ad un risultato più preciso di quello derivante dall'applicazione del metodo fondato sul volume d'affari.
- 35 La facoltà di cui dispone, se del caso, uno Stato membro, di prevedere che i soggetti passivi non debbano imputare ad un'operazione particolare, effettuata a valle, ciascun bene o servizio utilizzato per l'acquisizione o la costruzione di un immobile a uso promiscuo, non è messa in discussione dalla scelta di tale Stato di ricorrere ad un metodo di detrazione diverso da quello previsto dalla sesta direttiva, nei limiti in cui il requisito di precisione rilevato al punto 32 della presente sentenza sia attinente alle modalità di calcolo del prorata dell'importo dell'IVA che conferisce il diritto a detrazione e non all'imputazione dei beni e dei servizi utilizzati.
- 36 Alla luce di tutto quanto suesposto, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 17, paragrafo 5, di detta direttiva deve essere interpretato nel senso che, qualora un immobile sia utilizzato, a valle, per realizzare talune operazioni che danno diritto a detrazione ed altre che non vi danno diritto, gli Stati membri non hanno l'obbligo di imporre che i beni e i servizi utilizzati, a monte, per la costruzione, l'acquisizione, l'utilizzo, la conservazione o la manutenzione di tale immobile siano imputati, in un primo momento, a tali diverse operazioni, se una siffatta imputazione sia difficilmente realizzabile, affinché, in un secondo momento, venga determinato unicamente il diritto a detrazione derivante da quei beni e servizi utilizzati sia per talune operazioni

che danno diritto a detrazione sia per altre che non vi danno diritto, applicando un criterio di ripartizione fondato sul volume d'affari oppure, a condizione che questo metodo garantisca una determinazione più precisa del prorata di detrazione, in base alla superficie.

Sulla seconda questione

- 37 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se l'articolo 20 della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che esso osta alla rettifica delle detrazioni dell'IVA operate a titolo dei beni o dei servizi rientranti nell'articolo 17, paragrafo 5, di tale direttiva, a seguito della modifica, intervenuta durante il periodo di rettifica considerato, del criterio di ripartizione dell'IVA utilizzato per il calcolo di tali detrazioni.
- 38 A tale proposito, occorre rilevare che l'articolo 20, paragrafo 1, lettera b), della citata direttiva prevede che le detrazioni iniziali operate devono essere rettificate qualora, successivamente alla dichiarazione che vi ha dato luogo, mutino gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo di tali detrazioni «in particolare» nel caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo. Tale utilizzo della locuzione «in particolare» indica che i casi ivi descritti non costituiscono un elenco esaustivo.
- 39 Ne consegue che, se è vero che tale disposizione non prevede espressamente il caso di una modifica del metodo di calcolo del diritto a detrazione applicabile ai beni e ai servizi ad uso promiscuo, è pur vero che essa non lo esclude.
- 40 Di conseguenza, per determinare se detta disposizione includa un siffatto caso, occorre esaminarne il contesto e prendere in considerazione gli scopi perseguiti dalla normativa (v. in tal senso, in particolare, sentenza del 27 novembre 2003, Zita Modes, C-497/01, EU:C:2003:644, punto 34).
- 41 Relativamente al contesto nel quale si situa l'articolo 20, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva, emerge dall'articolo 17, paragrafo 5, della medesima, in combinato disposto con l'articolo 19, paragrafo 1, di tale direttiva, che l'importo detraibile dell'IVA assolta, a monte, sui beni acquisiti o i servizi forniti ad uso promiscuo è determinato mediante l'applicazione di un criterio di ripartizione che può essere quello previsto da tali disposizioni, fondato sul volume d'affari o di un altro criterio di ripartizione scelto conformemente all'articolo 17, paragrafo 5, terzo comma, della citata direttiva, nei limiti in cui quest'ultimo consente, per l'attività considerata, di conseguire risultati del calcolo del prorata di detrazione più precisi (v., in tal senso, sentenza dell'8 novembre 2012, BLC Baumarkt, C-511/10, EU:C:2012:689, punto 24).
- 42 Quindi, il criterio di ripartizione e, di conseguenza, il metodo di calcolo dell'importo della detrazione applicata costituiscono elementi presi in considerazione per la determinazione dell'importo delle detrazioni ai sensi dell'articolo 20, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva.
- 43 Relativamente allo scopo perseguito dal meccanismo di rettifica introdotto dalla citata direttiva, quest'ultimo mira, in particolare, ad evitare le inesattezze nel calcolo delle detrazioni IVA (v., in tal senso, sentenze del 30 marzo 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punto 25, e del 18 ottobre 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punto 31).
- 44 Orbene, come rammentato ai punti 32 e 33 della presente sentenza, per quanto riguarda i beni e i servizi ad uso promiscuo, si può derogare al metodo di determinazione del diritto a detrazione previsto dalla direttiva stessa unicamente per applicare un altro metodo che garantisca un risultato più preciso.

- 45 Pertanto, procedere alla rettifica delle detrazioni applicando un metodo diverso non può che contribuire a rendere più precise tali detrazioni e, di conseguenza, concorre al conseguimento dello scopo perseguito dal meccanismo di rettifica.
- 46 Quindi, emerge dall'analisi del contesto dell'articolo 20, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva e dello scopo perseguito dal meccanismo di rettifica delle detrazioni introdotto da quest'ultima che tale disposizione deve essere interpretata nel senso che essa prevede il caso di una modifica del metodo di calcolo del diritto a detrazione applicabile ai beni e ai servizi ad uso promiscuo.
- 47 Alla luce di tutte le considerazioni suesposte occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 20 della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che esso impone che si proceda alla rettifica delle detrazioni dell'IVA operate a titolo dei beni o dei servizi rientranti nell'articolo 17, paragrafo 5, di detta direttiva successivamente all'adozione, intervenuta durante il periodo di rettifica considerato, di un criterio di ripartizione di tale imposta utilizzato per il calcolo di tali detrazioni in deroga al metodo di determinazione del diritto a detrazione previsto dalla medesima direttiva.

Sulla terza questione

- 48 Con la sua terza questione, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se i principi generali del diritto dell'Unione della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento debbano essere interpretati nel senso che essi ostano ad una normativa nazionale applicabile che non impone espressamente una rettifica, ai sensi dell'articolo 20 della sesta direttiva, dell'imposta pagata a monte successivamente alla modifica del criterio di ripartizione dell'IVA utilizzato per il calcolo di talune detrazioni, né preveda un regime transitorio nonostante la ripartizione dell'imposta pagata a monte operata dal soggetto passivo secondo il criterio di ripartizione applicabile prima di tale modifica fosse stato riconosciuto in via generale come ragionevole dal supremo giudice nazionale.
- 49 A tale proposito occorre ricordare che i principi della tutela del legittimo affidamento e della certezza del diritto fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione europea. A tal titolo, essi devono essere rispettati non solo dalle istituzioni dell'Unione ma anche dagli Stati membri nell'esercizio dei poteri ad essi conferiti dalle direttive dell'Unione (sentenza del 29 aprile 2004, Gemeente Leusden e Holin Groep, C-487/01 e C-7/02, EU:C:2004:263, punto 57).
- 50 Peraltro, anche se il giudice del rinvio sembra nutrire dubbi sul modo in cui si possa conciliare l'articolo 20 della sesta direttiva con i principi della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento, egli non ha messo in discussione formalmente la validità di tale disposizione.
- 51 Premesso ciò, una norma di diritto derivato dell'Unione, come l'articolo 20 della citata direttiva, dev'essere interpretata, nei limiti del possibile, nel senso della sua conformità con i principi generali del diritto dell'Unione e, più specificatamente, con i principi della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento (v., in tal senso, sentenza del 29 aprile 2010, M e a., C-340/08, EU:C:2010:232, punto 64).
- 52 Per quanto riguarda l'assenza della menzione espressa, in una normativa nazionale come quella oggetto della causa principale, dell'obbligo di procedere ad una rettifica in caso di modifica del metodo di calcolo del diritto a detrazione, occorre rammentare che, come rilevato al punto 47 della presente sentenza, un obbligo siffatto deriva dalle disposizioni dell'articolo 20 della sesta direttiva.
- 53 Orbene, emerge da una giurisprudenza costante che gli Stati membri, nell'applicare le disposizioni del loro diritto nazionale che traspongono una direttiva, devono interpretarle quanto più possibile conformemente alla direttiva (v., in tal senso, sentenza del 27 giugno 2000, Océano Grupo Editorial e Salvat Editores, da C-240/98 a C-244/98, EU:C:2000:346, punto 31).

- 54 Ne consegue che i principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento non possono essere interpretati nel senso che, per poter imporre una rettifica del diritto a detrazione in caso di modifica del metodo di calcolo, la normativa nazionale che ha proceduto a tale modifica deve aver espressamente richiamato l'obbligo di procedere a detta rettifica.
- 55 Per quanto riguarda, poi, la circostanza che una normativa nazionale, come quella oggetto della causa principale, operi una modifica del metodo di calcolo del diritto a detrazione senza prevedere un regime transitorio, anzitutto, emerge dal contesto della domanda di pronuncia pregiudiziale che il giudice del rinvio intende la nozione di «regime transitorio» nel senso che comprende disposizioni le quali, perseguendo lo scopo di escludere provvisoriamente l'applicazione della nuova legge, rendono applicabile, per un periodo intermedio, un regime particolare adeguato alle circostanze.
- 56 A tale proposito, occorre rammentare che, in linea di principio, è compatibile con il diritto dell'Unione una nuova norma giuridica che si applica a partire dall'entrata in vigore dell'atto recante la medesima (sentenza del 7 novembre 2013, *Gemeinde Altrip e a.*, C-72/12, EU:C:2013:712, punto 22). Di conseguenza, i principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento non ostano, normalmente, alla possibilità per uno Stato membro di modificare una legge con effetto immediato, senza prevedere un regime transitorio.
- 57 Tuttavia, in situazioni particolari nelle quali i principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento lo impongano, può essere necessaria l'introduzione di un siffatto regime adeguato alle circostanze.
- 58 Quindi, come rammenta il giudice del rinvio, la Corte ha considerato che il legislatore nazionale violerebbe i principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento qualora adottati, in modo improvviso e imprevedibile, una nuova legge che sopprime un diritto di cui godevano fino a tale momento i soggetti passivi, senza lasciare a questi ultimi il tempo necessario per adattarsi alla nuova situazione, e ciò senza che lo scopo da conseguire lo imponga (v., in tal senso, sentenza del 29 aprile 2004, *Gemeente Leusden e Holin Groep*, C-487/01 e C-7/02, EU:C:2004:263, punto 70).
- 59 In particolare, i soggetti passivi devono disporre di un tempo di adattamento qualora la soppressione del diritto di cui godevano fino a tale momento imponga loro di procedere ad adeguamenti economici significativi (v., in tal senso, sentenza dell'11 giugno 2015, *Berlington Hungary e a.*, C-98/14, EU:C:2015:386, punto 87).
- 60 Orbene, anche supponendo che una modifica della normativa nazionale che definisce il metodo di calcolo del diritto a detrazione possa essere considerata improvvisa e imprevedibile, non risulta che ricorrano nel caso di specie le suddette condizioni, atte a giustificare l'adozione di un regime transitorio adeguato, rammentate nei due punti precedenti della presente sentenza.
- 61 Infatti, occorre rilevare, da un lato, che l'effetto prodotto da una modifica del metodo di calcolo non è quello di sopprimere il diritto alla detrazione di cui godono i soggetti passivi, bensì quello di modificarne la portata.
- 62 Dall'altro lato, una siffatta modifica non implica di per sé, nelle circostanze come quelle del caso di specie, che i soggetti passivi procedano ad adeguamenti economici significativi e, di conseguenza, non appare strettamente necessario prevedere un periodo di adattamento.
- 63 Per quanto riguarda, da ultimo, il fatto che si proceda, in forza di una normativa nazionale come quella oggetto della causa principale, alla modifica del metodo di calcolo del diritto a detrazione nonostante il metodo precedente fosse stato qualificato come «ragionevole» da uno dei supremi giudici dello Stato membro interessato, occorre rilevare che i principi della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento, alla luce dei quali deve essere interpretato l'articolo 20 della sesta direttiva, non ostano, in

linea di principio, a che il legislatore nazionale modifichi la normativa interna volta ad attuare il diritto dell'Unione (v., per analogia, sentenza del 14 gennaio 2010, Stadt Papenburg, C-226/08, EU:C:2010:10, punto 46 e giurisprudenza ivi citata).

- 64 Ne consegue, in particolare, che la mera circostanza che talune norme nazionali siano state qualificate come «ragionevoli» da uno dei supremi giudici dello Stato membro interessato non preclude che tale legislatore proceda alla loro modifica e che vengano operate rettifiche a seguito di tale modifica.
- 65 Emerge da tutte le considerazioni suesposte che i principi generali del diritto dell'Unione di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento devono essere interpretati nel senso che essi non ostano ad una normativa nazionale applicabile la quale non prescriva espressamente la rettifica, ai sensi dell'articolo 20 della sesta direttiva, dell'imposta pagata a monte a seguito della modifica del criterio di ripartizione dell'IVA utilizzato per il calcolo di alcune detrazioni, né adotti un regime transitorio nonostante la ripartizione dell'imposta pagata a monte operata dal soggetto passivo secondo il criterio di ripartizione applicabile prima di tale modifica sia stata riconosciuta in via generale come ragionevole dal giudice supremo.

Sulle spese

- 66 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 (Quarta Sezione) dichiara:

- 1) **L'articolo 17, paragrafo 5, 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, come modificata dalla direttiva 95/7/CE del Consiglio, del 10 aprile 1995, deve essere interpretato nel senso che, qualora un immobile sia utilizzato, a valle, per realizzare talune operazioni che danno diritto a detrazione ed altre che non vi danno diritto, gli Stati membri non hanno l'obbligo di imporre che i beni e i servizi utilizzati, a monte, per la costruzione, l'acquisizione, l'utilizzo, la conservazione o la manutenzione di tale immobile, in un primo momento, siano imputati a tali diverse operazioni, qualora una siffatta imputazione sia difficilmente realizzabile, affinché, in un secondo momento, venga determinato unicamente il diritto a detrazione derivante da quei beni e servizi utilizzati sia per talune operazioni che danno diritto a detrazione sia per altre che non vi danno diritto, applicando un criterio di ripartizione fondato sul volume d'affari oppure, a condizione che questo metodo garantisca una determinazione più precisa del prorata di detrazione, in base alla superficie.**
- 2) **L'articolo 20 della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 95/7, deve essere interpretato nel senso che esso impone che si proceda alla rettifica delle detrazioni dell'imposta sul valore aggiunto operate a titolo dei beni o dei servizi rientranti nell'articolo 17, paragrafo 5, di detta direttiva, a seguito dell'adozione, intervenuta durante il periodo di rettifica considerato, di un criterio di ripartizione di tale imposta utilizzato per il calcolo di tali detrazioni in deroga al metodo di determinazione del diritto a detrazione previsto dalla medesima direttiva.**
- 3) **I principi generali del diritto dell'Unione europea di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento devono essere interpretati nel senso che essi non ostano ad una normativa nazionale applicabile, la quale non prescriva espressamente la rettifica, ai sensi dell'articolo 20 della sesta direttiva, come modificata dalla direttiva 95/7, dell'imposta pagata a monte, a seguito della modifica del criterio di ripartizione dell'imposta sul valore aggiunto**

utilizzato per il calcolo di alcune detrazioni, né preveda un regime transitorio nonostante la ripartizione dell'imposta pagata a monte operata dal soggetto passivo secondo il criterio di ripartizione applicabile prima di tale modifica sia stata riconosciuta in via generale come ragionevole dal giudice supremo.

Firme