



Raccolta della giurisprudenza

ORDINANZA DELLA CORTE (Nona Sezione)

5 giugno 2014*

«Rinvio pregiudiziale — IVA — Direttiva 2006/112/CE — Detrazione dell'imposta assoluta a monte — Beni d'investimento — Beni immobili — Rettifica delle detrazioni — Normativa nazionale che prevede un periodo di rettifica di dieci anni»

Nella causa C-500/13,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), con decisione del 25 giugno 2013, pervenuta in cancelleria il 16 settembre 2013, nel procedimento

Gmina Międzyzdroje

contro

Minister Finansów,

LA CORTE (Nona Sezione),

composta da M. Safjan, presidente di sezione, A. Prechal (relatore) e K. Jürimäe, giudici,

avvocato generale: P. Cruz Villalón

cancelliere: A. Calot Escobar

considerate le osservazioni presentate:

- per la Gmina Międzyzdroje, da K. Wojtowicz, M. Konieczny e M. Janicki, consulenti fiscali;
- per il Minister Finansów, da T. Tratkiewicz e J. Kaute, in qualità di agenti;
- per il governo polacco, da B. Majczyna, in qualità di agente;
- per il governo austriaco, da C. Pesendorfer, in qualità di agente;
- per il governo del Regno Unito, da V. Kaye, in qualità di agente, assistita da R. Hill, barrister;
- per la Commissione europea, da J. Hottiaux e L. Lozano Palacios, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di statuire con ordinanza motivata, conformemente all'articolo 99 del regolamento di procedura della Corte,

* Lingua processuale: il polacco.

ha emesso la seguente

Ordinanza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 167, 187 e 189 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1), nonché del principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Gmina Międzyzdroje (comune di Międzyzdroje) e il Minister Finansów (Ministro delle Finanze), in merito a una decisione adottata da quest'ultimo a seguito di una domanda di interpretazione vertente sulla rettifica della detrazione dell'IVA pagata a monte per un bene d'investimento immobiliare adibito, in un primo tempo, a un'attività esente e, successivamente, a un'attività imponibile.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 L'articolo 167 della direttiva 2006/112 è formulato come segue:
«Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».
- 4 L'articolo 168 di tale direttiva così prevede:
«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;
(...)».
- 5 L'articolo 184 di detta direttiva così dispone:
«La detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto».
- 6 A termini dell'articolo 185, paragrafo 1, della stessa direttiva:
«La rettifica ha luogo, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione dell'IVA, 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».
- 7 L'articolo 187 della direttiva 2006/112 così prevede:
«1. 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.

Tuttavia, 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 per il calcolo delle rettifiche può essere prolungata sino a vent'anni.

2. Ogni anno la rettifica è effettuata solo per un quinto o, qualora il periodo di rettifica sia stato prolungato, per la frazione corrispondente dell'IVA che ha gravato sui beni d'investimento.

La rettifica di cui al primo comma è eseguita secondo le variazioni del diritto a detrazione che hanno avuto luogo negli anni successivi rispetto all'anno in cui i beni sono stati acquistati, fabbricati o eventualmente utilizzati per la prima volta».

8 L'articolo 189 di tale direttiva così dispone:

«Ai fini dell'applicazione degli articoli 187 e 188, gli Stati membri possono adottare le misure seguenti:

- a) definire il concetto di beni d'investimento;
- b) indicare l'ammontare di IVA che deve essere preso in considerazione per la rettifica;
- c) adottare tutte le opportune disposizioni per evitare che la rettifica procuri un vantaggio ingiustificato;
- d) consentire semplificazioni amministrative».

Il diritto polacco

9 La legge relativa all'imposta sui beni e servizi (ustawa o podatku od towarów i usług), dell'11 marzo 2004 (Dz. U. n. 54, posizione 535), nella versione applicabile alla controversia principale, contiene un articolo 91, i cui paragrafi da 1 a 3, 7 e 7a sono formulati come segue:

«1. Dopo la chiusura dell'esercizio fiscale in cui al soggetto passivo spettava il diritto alla detrazione dell'importo dell'imposta dovuta in misura pari all'importo dell'imposta a monte di cui all'articolo 86, paragrafo 1, esso è obbligato a procedere alla rettifica dell'importo dell'imposta detratta conformemente all'articolo 90, paragrafi da 2 a 9, tenendo conto del prorata calcolato nel modo indicato all'articolo 90, paragrafi da 2 a 6, o nelle disposizioni adottate ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 11, per l'esercizio fiscale concluso. Tale rettifica non viene operata se la differenza tra il prorata di detrazione determinato all'articolo 90, paragrafo 4, ed il prorata determinato nella prima frase non supera i 2 punti percentuali.

2. Nel caso di beni e servizi che, in base alle disposizioni relative all'imposta sul reddito, vengono imputati dal soggetto passivo ai beni durevoli nonché ai beni immateriali e giuridici soggetti ad ammortamento, nonché di terreni e di diritti di usufrutto perpetuo di terreni, qualora siano stati imputati ai beni durevoli o ai beni immateriali e giuridici dell'acquirente, esclusi quelli il cui valore iniziale non supera PNL 15 000, il soggetto passivo effettua la rettifica di cui al paragrafo 1 nel corso dei 5 anni successivi e, nel caso di beni immobili e di diritti di usufrutto perpetuo di terreni, nel corso dei 10 anni, decorrenti dall'anno in cui vengono concessi in usufrutto. La rettifica annuale, nella fattispecie di cui alla prima frase, riguarda un quinto e, nel caso di beni immobili e di diritti di usufrutto perpetuo di terreni, un decimo dell'importo dell'imposta pagata a monte all'atto del loro acquisto o della loro fabbricazione. Nel caso di beni durevoli nonché di beni immateriali e giuridici il cui valore iniziale non supera PNL 15 000, il disposto del paragrafo 1 si applica per analogia, fatto salvo che la rettifica venga operata dopo la chiusura dell'esercizio fiscale in cui essi vengono concessi in usufrutto.

(...)

3. La rettifica di cui ai paragrafi 1 e 2 viene effettuata nella dichiarazione dei redditi presentata per il primo periodo d'imposta dell'anno successivo all'esercizio fiscale per il quale viene operata la rettifica e, nel caso di cessazione dell'attività economica, nella dichiarazione dei redditi per l'ultimo periodo d'imposta.

(...)

7. Le disposizioni di cui ai paragrafi da 1 a 6 si applicano per analogia nel caso in cui il soggetto passivo ha avuto diritto alla detrazione dell'importo dell'imposta dovuta in misura pari all'intero importo dell'imposta a monte sul bene o sul servizio da esso utilizzato ed ha proceduto a tale detrazione, o non vi ha avuto diritto, mentre successivamente è stato modificato il diritto alla detrazione dell'importo dell'imposta dovuta in misura pari all'importo dell'imposta a monte su tale bene o servizio.

7a. Nel caso di beni e servizi che, in base alle disposizioni relative all'imposta sul reddito, vengono imputati dal soggetto passivo ai beni durevoli nonché ai beni immateriali e giuridici soggetti ad ammortamento, nonché di terreni e di diritti di usufrutto perpetuo di terreni, qualora siano stati imputati ai beni durevoli o ai beni immateriali e giuridici dell'acquirente, esclusi quelli il cui valore iniziale non supera PNL 15 000, la rettifica di cui al paragrafo 7 viene effettuata secondo le modalità stabilite al paragrafo 2, frasi prima e seconda nonché al paragrafo 3. Siffatta rettifica viene effettuata ad ogni successiva variazione del diritto a detrazione se tale variazione ha luogo durante il periodo di rettifica».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

- 10 Dalla decisione di rinvio risulta che, nel corso degli anni dal 2007 al 2010, la Gmina Międzydroje ha realizzato un investimento consistente nell'ampliamento di una palestra di sua proprietà, aggiungendo ad essa un locale adiacente situato presso la scuola elementare di cui è anche proprietaria. Nell'ambito di tali lavori di ampliamento, al suddetto comune sono stati ceduti beni e forniti servizi per i quali esso ha pagato l'IVA.
- 11 Nel corso di detti lavori, la Gmina Międzydroje ha previsto una modifica dell'intero sistema di gestione dei beni comunali destinati all'educazione fisica e allo sport, tra cui rientrava tale palestra. Detta modifica consisteva, in particolare, nel concedere la palestra in locazione a una società di diritto commerciale, che avrebbe assicurato la gestione di quest'ultima nonché di tutti gli impianti sportivi di cui il comune era proprietario. Si è stabilito che tale società avrebbe versato un canone alla Gmina Międzydroje e avrebbe beneficiato, in cambio, del diritto di utilizzare la stessa palestra e di percepirne i proventi, vale a dire le somme che devono essere pagate da qualsiasi persona o ente che desideri accedere agli impianti sportivi in questione.
- 12 Investito dalla Gmina Międzydroje di una domanda di interpretazione della legge relativa all'imposta sui beni e servizi, nella versione applicabile a tale progetto di concessione in locazione della palestra di cui trattasi nel procedimento principale, il Minister Finansów ha stabilito, con decisione del 21 settembre 2011, che, ai sensi dell'articolo 91, paragrafi 2, 3 e 7a, di detta legge, la rettifica del diritto alla detrazione dell'IVA pagata dal suddetto comune nell'ambito dei lavori di ampliamento della palestra doveva essere effettuata su un periodo di dieci anni e riguardare, ogni anno, un decimo dell'importo dell'IVA pagata, fermo restando che un decimo di tale importo non poteva essere rettificato a causa dell'utilizzo di detta palestra, durante il 2010, per attività che non danno diritto alla detrazione.
- 13 Il 12 aprile 2012, il ricorso proposto dalla Gmina Międzydroje avverso tale decisione è stato respinto dal Wojewódzki Sąd Administracyjny we Szczecinie (Tribunale amministrativo del voivodato di Stettino). Tale giudice ha statuito, in particolare, che il suddetto comune non poteva procedere a una

rettifica una tantum, su un solo anno fiscale, di tutte le detrazioni, poiché il legislatore nazionale, in conformità all'articolo 187 della direttiva 2006/112, aveva introdotto un regime di rettifica su un periodo di dieci anni.

- 14 Adito di un'impugnazione proposta dalla Gmina Międzyzdroje, il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa) si interroga sull'interpretazione degli articoli 187 e 189 della direttiva 2006/112. In particolare, tale giudice si chiede se la normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale, in quanto prevede un regime di rettifica su un periodo di dieci anni, sia conforme al principio di neutralità dell'IVA stabilito dalla suddetta direttiva, considerato che, secondo la giurisprudenza della Corte, tale principio esige che il soggetto passivo possa recuperare l'eccedenza di IVA entro un termine ragionevole.
- 15 Secondo il giudice del rinvio, sorge inoltre la questione se, in una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, in cui la destinazione di un bene d'investimento viene modificata, in quanto detto bene è adibito, in un primo tempo, all'esercizio di un'attività che non dà diritto alla detrazione dell'IVA e, successivamente, all'esercizio di un'attività che dà tale diritto alla detrazione, l'articolo 189 della direttiva 2006/112 osti a una normativa nazionale che preveda un prolungamento del periodo di rettifica che può arrivare fino a dieci anni. Lo stesso giudice aggiunge che la suddetta questione potrebbe richiedere una risposta negativa, in quanto tale normativa sembra avere lo scopo di evitare che le rettifiche procurino un vantaggio ingiustificato. Viceversa, occorrerebbe chiedersi, secondo tale giudice, se un diritto di procedere a una rettifica una tantum, come quello invocato dalla Gmina Międzyzdroje, possa essere ritenuto procurare un siffatto vantaggio ingiustificato.
- 16 Alla luce di tali considerazioni, il Naczelny Sąd Administracyjny ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se, alla luce degli articoli 167, 187 e 189 della [direttiva 2006/112] nonché del principio di neutralità, siano ammissibili disposizioni del diritto nazionale come [quelle di cui trattasi nel procedimento principale], le quali implicano che, in caso di cambio di destinazione d'uso di un bene di investimento da operazioni che non danno diritto a detrazione dell'IVA pagata a monte ad operazioni che consentono di beneficiare di tale diritto, non sia ammissibile una rettifica una tantum ma occorra ripartirla nel corso dei 5 anni successivi alla prima utilizzazione del bene, e nel caso di beni immobili, nel corso dei 10 anni successivi a tale utilizzazione».

Sulla questione pregiudiziale

- 17 Ai sensi dell'articolo 99 del regolamento di procedura della Corte, quando la risposta a una questione pregiudiziale può essere chiaramente desunta dalla giurisprudenza o quando la risposta a tale questione non dà adito ad alcun ragionevole dubbio, la Corte, su proposta del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, può statuire in qualsiasi momento con ordinanza motivata.
- 18 Tale disposizione va applicata nell'ambito del presente rinvio pregiudiziale.
- 19 Infatti, va ricordato che, secondo la logica del sistema istituito dalla direttiva 2006/112, le imposte che hanno gravato a monte sui beni o sui servizi impiegati da un soggetto passivo per le sue operazioni soggette a imposta possono essere detratte. La detrazione delle imposte a monte è legata alla riscossione delle imposte a valle. Quando beni o servizi acquistati da un soggetto passivo sono impiegati ai fini di operazioni esenti o non rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA, non può esservi né riscossione dell'imposta a valle né detrazione dell'imposta a monte. Invece, nella misura in cui beni o servizi sono impiegati ai fini di operazioni imponibili a valle, la detrazione dell'imposta che ha gravato su di essi a monte è necessaria per evitare una doppia imposizione (v., in tal senso, sentenza Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punto 24).

- 20 Il periodo di rettifica delle detrazioni previsto all'articolo 187 della direttiva 2006/112 consente di evitare inesattezze nel calcolo delle detrazioni nonché vantaggi o svantaggi ingiustificati per il soggetto passivo quando, in particolare, successivamente alla dichiarazione intervengono variazioni degli elementi inizialmente presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni. Tali variazioni sono probabili specialmente nel caso dei beni d'investimento, che vengono spesso utilizzati per un certo numero di anni, nel corso dei quali possono cambiare gli scopi cui essi sono destinati (v., in tal senso, sentenza Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, punto 25).
- 21 La direttiva 2006/112 prevede quindi, al suo articolo 187, paragrafo 1, un periodo in cui è possibile effettuare rettifiche di cinque anni, prorogabile a venti anni nel caso di beni immobili, periodo in cui si possono susseguire detrazioni variabili. Tale disposizione consente inoltre agli Stati membri di stabilire un periodo di rettifica intero a decorrere dalla prima utilizzazione dei beni.
- 22 L'articolo 187, paragrafo 2, di tale direttiva dispone che, qualora il periodo di rettifica sia stato esteso oltre i cinque anni, la rettifica sia effettuata solo per la frazione corrispondente dell'IVA che ha gravato sui beni d'investimento. La disposizione citata prevede inoltre che tale rettifica sia eseguita secondo le variazioni del diritto a detrazione che hanno avuto luogo negli anni successivi rispetto all'anno in cui i beni sono stati acquistati, fabbricati o eventualmente utilizzati per la prima volta.
- 23 Le disposizioni dell'articolo 187 della direttiva 2006/112 riguardano situazioni di rettifica di detrazioni, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, in cui un bene d'investimento il cui uso non dà diritto a detrazione viene successivamente destinato ad un uso che vi dà diritto (v., in tal senso, sentenza Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, punto 30).
- 24 Il sistema di rettifica delle detrazioni costituisce un elemento essenziale del sistema introdotto dalla direttiva 2006/112, in quanto ha la vocazione di garantire l'esattezza delle detrazioni e quindi la neutralità dell'imposizione fiscale. L'articolo 187 di tale direttiva, che riguarda i beni d'investimento, pertinenti nella controversia principale, è peraltro redatto in termini che non lasciano alcun dubbio sul suo carattere vincolante (v., in tal senso, sentenza Uudenkaupungin kaupunki, EU:C:2006:214, punto 26).
- 25 Nel caso di specie, la normativa nazionale applicabile alla controversia principale prevede, per i beni d'investimento immobiliari, un periodo di rettifica di dieci anni a decorrere dalla prima utilizzazione del bene interessato. Secondo tale normativa, la rettifica annuale che può essere effettuata per detti beni riguarda un decimo dell'importo dell'imposta calcolata all'atto del loro acquisto o della loro fabbricazione.
- 26 Occorre constatare che le norme previste dalla suddetta normativa nazionale costituiscono manifestamente una trasposizione adeguata delle disposizioni dell'articolo 187 della direttiva 2006/112, citate ai punti 21 e 22 della presente ordinanza, e non possono quindi essere criticate alla luce di tali disposizioni.
- 27 Per contro, il citato articolo 187, in quanto presenta chiaramente un carattere vincolante, come si è ricordato al punto 24 della presente ordinanza, osterebbe a un regime che consentisse una rettifica delle detrazioni su un periodo inferiore a cinque anni e, pertanto, anche a un regime di rettifica a tantum, come quello invocato dalla Gmina Międzydroje, che consentirebbe una rettifica nel corso di un solo esercizio fiscale.
- 28 La normativa nazionale applicabile alla controversia principale, nella parte in cui prevede, per i beni d'investimento immobiliari, un periodo di rettifica di dieci anni a decorrere dalla prima utilizzazione del bene, non può essere criticata nemmeno con riferimento al principio di neutralità.

- 29 Infatti, come si è ricordato ai punti 20 e 24 della presente ordinanza, la previsione di un periodo di rettifica di almeno cinque anni per i beni d'investimento costituisce un elemento essenziale del sistema di rettifica istituito dalla direttiva 2006/112, in quanto tale sistema consente di evitare inesattezze nel calcolo delle detrazioni nonché vantaggi o svantaggi ingiustificati per il soggetto passivo e mira così a garantire la neutralità dell'imposizione fiscale.
- 30 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione posta dichiarando che gli articoli 167, 187 e 189 della direttiva 2006/112 nonché il principio della neutralità devono essere interpretati nel senso che non ostano a disposizioni del diritto nazionale, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, che, nei casi di cambio di destinazione d'uso di un bene di investimento immobiliare, in quanto detto bene è adibito, in un primo tempo, ad un uso che non dà diritto alla detrazione dell'IVA e, successivamente, ad un uso che vi dà diritto, prevedano un periodo di rettifica di dieci anni a decorrere dalla prima utilizzazione di tale bene e, pertanto, escludano una rettifica una tantum nel corso di un solo esercizio fiscale.

Sulle spese

- 31 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 (Nona Sezione) dichiara:

Gli articoli 167, 187 e 189 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nonché il principio della neutralità devono essere interpretati nel senso che non ostano a disposizioni del diritto nazionale, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, che, nei casi di cambio di destinazione d'uso di un bene di investimento immobiliare, in quanto detto bene è adibito, in un primo tempo, ad un uso che non dà diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto e, successivamente, ad un uso che vi dà diritto, prevedano un periodo di rettifica di dieci anni a decorrere dalla prima utilizzazione di tale bene e, pertanto, escludano una rettifica una tantum nel corso di un solo esercizio fiscale.

Firme