



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

28 febbraio 2018*

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto – Direttiva IVA – Esenzione delle operazioni di affitto e locazione di beni immobili – Diritto di opzione a favore dei soggetti passivi – Attuazione da parte degli Stati membri – Detrazione dell'imposta assolta a monte – Utilizzo ai fini delle operazioni soggette ad imposta del soggetto passivo – Rettifica della detrazione operata inizialmente – Inammissibilità»

Nella causa C-672/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunale arbitrale in materia tributaria (centro di arbitrato amministrativo), Portogallo], con decisione del 16 dicembre 2016, pervenuta in cancelleria il 29 dicembre 2016, nel procedimento

Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA

contro

Autoridade Tributária e Aduaneira,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da A. Rosas (relatore), presidente di sezione, C. Toader ed E. Jarašiūnas, giudici,

avvocato generale: P. Mengozzi

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA, da S. Neto, advogada, e J. Magalhães Ramalho, advogado;
- per il governo portoghese, da L. Inez Fernandes, M. Figueiredo e R. Campos Laires, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da F. Clotuche-Duvieusart e B. Rechen, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

* Lingua processuale: il portoghese.

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 137, 167, 168, 184, 185 e 187 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Imofloresmira – Investimentos Imobiliários SA (in prosieguo: la «Imofloresmira») e l'Autoridade Tributária e Aduaneira (Autorità fiscale e doganale, Portogallo), in merito alla rettifica delle detrazioni dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) effettuate dalla Imofloresmira nell'ambito della sua attività di acquisto, vendita, locazione e gestione di beni immobili.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 L'articolo 18, che figura nel capo I, intitolato «Cessioni di beni», del titolo IV, denominato «Operazioni imponibili», della direttiva IVA, così dispone:

«Gli Stati membri possono assimilare ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso le operazioni seguenti:

- a) la destinazione da parte di un soggetto passivo alle esigenze della propria impresa di un bene prodotto, costruito, estratto, lavorato, acquistato o importato nell'ambito di detta impresa, qualora l'acquisto del bene in questione presso un altro soggetto passivo non gli dia diritto alla detrazione totale dell'IVA;

(...).

- 4 L'articolo 27, che figura nel capo 3, intitolato «Prestazioni di servizi», del medesimo titolo IV, di detta direttiva così recita:

«Per prevenire distorsioni di concorrenza e previa consultazione del comitato IVA, gli Stati membri possono assimilare a una prestazione di servizi a titolo oneroso la fornitura, da parte di un soggetto passivo, di un servizio per le esigenze della sua impresa, qualora la fornitura di detto servizio da parte di un altro soggetto passivo non gli dia diritto alla detrazione totale dell'IVA».

- 5 A norma dell'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), che rientra nel capo 3, intitolato «Esenzioni a favore di altre attività», del titolo IX, denominato «Esenzioni», della direttiva IVA, gli Stati membri esentano dall'IVA «l'affitto e la locazione di beni immobili».
- 6 L'articolo 137, paragrafo 1, che figura nello stesso capitolo di tale direttiva, consente agli Stati membri di accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione di talune operazioni, tra le quali vi sono quelle di cui all'articolo 135, paragrafo 1, lettere l), della direttiva suddetta. L'articolo 137, paragrafo 2, della stessa direttiva precisa che gli Stati membri stabiliscono le modalità di esercizio del diritto di opzione previsto al paragrafo 1 di tale articolo e che essi possono restringere la portata di tale diritto.

- 7 Ai sensi dell'articolo 167 della direttiva IVA, che figura nel capo I, intitolato «Origine e portata del diritto a detrazione», del titolo X, intitolato «Detrazioni», «[i]l diritto a detrazione nasce quando l'imposta detraibile diventa esigibile».
- 8 L'articolo 168, che rientra nel medesimo capo di tale direttiva, così dispone:
- «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;
- b) l'IVA dovuta per le operazioni assimilate alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi conformemente all'articolo 18, lettera a), e all'articolo 27;
- (...)».
- 9 L'articolo 176 di tale direttiva, contenuto nel capo 3, intitolato «Limitazioni del diritto a detrazione», del suddetto titolo X, dispone quanto segue:
- «Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, stabilisce le spese che non danno diritto a detrazione dell'IVA. In ogni caso, saranno escluse dal diritto a detrazione le spese non aventi un carattere strettamente professionale, quali le spese suntuarie, di divertimento o di rappresentanza.
- (...)».
- 10 L'articolo 184 della direttiva IVA, contenuto al capo 5, recante il titolo «Rettifica delle detrazioni», del medesimo titolo X, dispone che «[l]a detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto».
- 11 L'articolo 185, paragrafo 1, di cui al capo 5 di detta direttiva così recita:
- «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».
- 12 L'articolo 187, che rientra in tale capitolo della medesima direttiva, è così formulato:
- «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».

Diritto portoghese

- 13 L'articolo 12, intitolato «Rinuncia all'esenzione», del Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (codice dell'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: il «CIVA»), ai paragrafi 4, 6 e 7, dispone quanto segue:

«4 – I soggetti passivi che danno in affitto immobili o parti di essi ad altri soggetti passivi, che li utilizzano interamente o prevalentemente per attività che danno diritto a detrazione, possono rinunciare all'esenzione di cui all'articolo 9, punto 29.

(...)

6 – Le modalità e le condizioni della rinuncia all'esenzione di cui ai paragrafi 4 e 5 sono stabilite in una normativa speciale.

7 – Il diritto alla detrazione dell'imposta, in tali casi, è disciplinato dalle norme stabilite dagli articoli 19 e seguenti, fatte salve le disposizioni contenute in eventuali normative speciali».

- 14 L'articolo 24 del CIVA, intitolato «Rettifica della detrazione relativa al capitale fisso», ai suoi paragrafi 2, 3, 5 e 6, così dispone:

«2 – Sono parimenti rettificate annualmente le detrazioni sugli investimenti in beni immobili se sussiste una differenza, positiva o negativa, pari o superiore a cinque punti percentuali tra la percentuale finale di cui all'articolo precedente, applicabile nel corso dell'anno di occupazione del bene e di ciascuno dei 19 anni civili successivi, e quello che è stato determinato nel corso dell'anno dell'acquisto o di completamento dei lavori.

3 – Per la rettifica delle detrazioni relative al capitale fisso, alle quali fanno riferimento i paragrafi precedenti, occorre procedere come segue:

- a) alla fine dell'anno durante il quale è iniziata l'utilizzazione o l'occupazione del bene e nel corso di ciascuno dei 4 o 19 anni civili successivi, secondo i casi, si deve calcolare l'importo della detrazione che sarebbe applicabile ove l'acquisizione o il completamento dei lavori dei beni immobili fosse avvenuto nel corso dell'anno in questione, conformemente alla percentuale finale del medesimo anno;
- b) l'importo così ottenuto è sottratto dalla detrazione effettuata nel corso dell'anno durante il quale è avvenuto l'acquisto o la somma delle detrazioni effettuate fino all'anno in cui i lavori relativi a beni immobili sono stati portati a termine;
- c) la differenza positiva o negativa deve essere divisa per 5 o 20, a seconda dei casi; il risultato così ottenuto corrisponde all'importo da pagare o alla detrazione supplementare da effettuare nel corso dell'anno in questione.

(...)

5 – In caso di trasferimento di capitali fissi effettuato durante il periodo di rettifica, questa è effettuata in un'unica soluzione, per il periodo non ancora decorso, considerando che tali capitali sono destinati a un'attività completamente soggetta ad imposta nell'anno del trasferimento e nei successivi fino ad

esaurimento del termine per la rettifica. Tuttavia, se il trasferimento è esente da imposta ai sensi dell'articolo 9, punti 30 o 32, i beni sono considerati come destinati a un'attività non soggetta ad imposta e, nel primo caso, si deve procedere alla rettifica ad essi relativa.

6 – La rettifica prevista al paragrafo precedente si applica anche, considerando che i beni sono destinati a un'attività non soggetta ad imposta, nel caso di beni immobili per i quali vi è stata inizialmente detrazione totale o parziale dell'imposta dovuta per la costruzione, l'acquisto o le altre spese d'investimento, qualora:

- a) il soggetto passivo, in ragione della modifica dell'attività esercitata o per obbligo di legge, svolga esclusivamente operazioni esenti che non danno diritto a detrazione;
- b) il soggetto passivo effettui unicamente operazioni esenti che non danno diritto a detrazione ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 3, o dell'articolo 55, paragrafi 3 e 4;
- c) l'immobile sia oggetto di una locazione esente ai sensi dell'articolo 9, punto 29».

- 15 L'articolo 26 del CIVA, intitolato «Rettifica delle detrazioni relative a immobili non utilizzati a fini commerciali», al suo paragrafo 1, prevede quanto segue:

«Il mancato utilizzo di beni immobili ai fini dell'impresa per i quali vi è stata detrazione dell'imposta per uno o più anni civili dopo l'inizio del periodo di 19 anni di cui all'articolo 24, paragrafo 2, dà luogo ad una rettifica annuale di 1/20° della detrazione operata, da riportare sulla dichiarazione dell'ultimo periodo dell'anno in questione».

- 16 I termini e le condizioni applicabili al diritto di optare per l'imposizione, previsto all'articolo 12 del CIVA, sono stati precisati con decreto legge n. 241/86 (*Diário da República*, 1ª serie, n. 190, del 20 agosto 1986), che è stato modificato con decreto legge n. 21/2007 (*Diário da República*, 1ª serie, n. 20, del 29 gennaio 2007) (in prosieguo: il «regime di rinuncia all'esenzione»).

- 17 L'articolo 10 di tale regime, intitolato «Rettifica dell'imposta detratta», nella sua versione applicabile al procedimento principale, così dispone:

«1 – In deroga all'articolo 25, paragrafo 1, del [CIVA], i soggetti passivi che utilizzano beni immobili che hanno beneficiato del diritto alla detrazione totale o parziale dell'imposta sull'acquisto sono tenuti a rettificare, in un'unica soluzione, a norma dell'articolo 24, paragrafo 5, del [CIVA], le detrazioni operate, tenendo presente che i beni sono destinati a un'attività non soggetta ad imposta quando:

- a) il bene immobile è destinato a fini diversi dall'attività svolta dal soggetto passivo;
- b) ove non sia destinato a fini diversi dall'attività svolta dal soggetto passivo, il bene immobile non è effettivamente utilizzato dall'impresa per più di due anni consecutivi».

- 18 L'articolo 25, paragrafo 1, del CIVA, di cui all'articolo 10 del regime di rinuncia all'esenzione citato al precedente punto, corrisponde all'articolo 26, paragrafo 1, del CIVA, nella versione applicabile al procedimento principale, come citato al punto 15 della presente sentenza.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 19 La Imofloresmira ha per oggetto sociale l'acquisto, la vendita, la locazione e la gestione di immobili ad uso abitativo, commerciale e misto, di sua proprietà o di proprietà di terzi.

- 20 A seguito di controlli effettuati nel corso del 2015 e del 2016, l'amministrazione fiscale e doganale ha constatato che alcuni lotti, appartenenti a due edifici di cui la Imofloresmira è proprietaria e per i quali essa aveva optato per l'imposizione, erano vacanti da oltre due anni e che, nonostante tale mancata occupazione, la Imofloresmira non aveva effettuato alcuna rettifica dell'imposta detratta, ai sensi dell'articolo 26, paragrafo 1, del CIVA e dell'articolo 10, paragrafo 1, lettera b), del regime di rinuncia all'esenzione.
- 21 Su tale base, l'amministrazione fiscale e doganale ha fatto valere che la società avrebbe dovuto procedere alla rettifica dell'imposta detratta, annualmente o in via definitiva, a seconda dei casi, per i lotti non occupati degli immobili di cui è proprietaria e ha informato la Imofloresmira che, poiché tale rettifica non era stata effettuata, si dovevano applicare correzioni relative all'imposta mancante, per un importo totale di EUR 1 375 954,71, corrispondente agli esercizi 2011, 2012 e 2013. Risulta altresì dal fascicolo sottoposto alla Corte che le rettifiche riguardanti l'esercizio 2013 hanno avuto ripercussioni sull'imposta detratta nel 2014.
- 22 Poiché la Imofloresmira era in disaccordo con la decisione dell'amministrazione fiscale e doganale di procedere a tali rettifiche, essa ha investito della controversia il Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunale arbitrale in materia tributaria (centro di arbitrato amministrativo), Portogallo], al fine di ottenere l'annullamento delle integrazioni della liquidazione dell'IVA.
- 23 Il giudice del rinvio rileva che la Imofloresmira ha assicurato in modo costante la promozione commerciale degli spazi disponibili, all'interno di tali immobili, al fine di darli in locazione.
- 24 A tale riguardo, detto giudice precisa, in particolare, che, tra il 2011 e il 2013, essa ha, a tal fine, conferito mandati ad agenzie immobiliari e, su consiglio di queste ultime, ha intrapreso diverse attività di marketing e di supporto alla commercializzazione tra le quali, in particolare, la creazione di un opuscolo, di un elenco di diffusione, nonché di un sito Internet, la creazione e la diffusione di comunicati stampa presso un vasto pubblico e l'affissione di cartelloni pubblicitari sugli edifici interessati. Esso sostiene inoltre che la Imofloresmira ha altresì adeguato la sua offerta mediante, da un lato, la messa a disposizione di spazi in affitto a prezzi più competitivi e, dall'altro, la possibilità di negoziare periodi di sospensione dei pagamenti durante l'installazione degli affittuari.
- 25 Secondo il giudice del rinvio, le spese generate dai servizi di promozione commerciale degli immobili di cui è proprietaria la Imofloresmira sono riflesse nei bilanci degli anni dal 2011 al 2013.
- 26 Dinanzi a detto giudice, la Imofloresmira fa valere che le rettifiche di cui al punto 21 della presente sentenza sono illegittime, poiché l'interpretazione della normativa nazionale applicabile alla controversia principale, quale sostenuta dall'amministrazione fiscale e doganale, sarebbe in contrasto con il diritto dell'Unione, in particolare con la direttiva IVA nonché con l'articolo 26, paragrafo 1, del CIVA e con l'articolo 10, paragrafo 1, del regime di rinuncia all'esenzione.
- 27 Nutrendo dubbi sulla compatibilità con il diritto dell'Unione della normativa nazionale applicabile nel procedimento principale, in particolare dell'articolo 26, paragrafo 1, del CIVA e dell'articolo 10, paragrafo 1, del regime di rinuncia all'esenzione, come interpretati dall'amministrazione fiscale e doganale, il giudice del rinvio ritiene che sia necessaria un'interpretazione degli articoli 137, 167, 168, 184, 185 e 187 della direttiva IVA.

28 In tale contesto, il Tribunal Arbitral Tributário (Centro de Arbitragem Administrativa – CAAD) [Tribunale arbitrale in materia tributaria (centro di arbitrato amministrativo)] ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Se, nel caso in cui un immobile, pur non essendo occupato per due o più anni, sia oggetto di commercializzazione, vale a dire sia disponibile sul mercato per la locazione o per la prestazione di servizi di tipo "office centre", e si provi che il rispettivo proprietario intende darlo in locazione con assoggettamento a IVA e che lo stesso ha compiuto gli sforzi necessari per concretizzare tale intenzione, sia conforme agli articoli 167, 168, 184, 185 e 187 della [direttiva IVA] la qualificazione come "mancato utilizzo effettivo dell'immobile ai fini dell'impresa" e/o "mancato utilizzo effettivo dell'immobile nell'ambito di operazioni imponibili", ai sensi e ai fini dell'articolo 26, paragrafo 1, del [CIVA] e dell'articolo 10, paragrafo 1, lettera b), del regime di rinuncia all'esenzione dall'IVA nell'ambito delle operazioni relative a beni immobili, approvato con decreto legge n. 21/2007, nella sua precedente versione, e, di conseguenza, se si debba ritenere che la detrazione inizialmente effettuata debba essere oggetto di rettifica in quanto superiore a quella cui il soggetto passivo aveva diritto.
- 2) In caso di risposta affermativa, se possa, alla luce della corretta interpretazione degli articoli 137, 167, 168, 184, 185 e 187 della [direttiva IVA] (...), essere imposta tale rettifica, in un'unica soluzione, per tutto il periodo non ancora decorso, come prevede la legislazione portoghese all'articolo 10, paragrafo 1, lettere b) e c), del regime di rinuncia all'esenzione dall'IVA nell'ambito delle operazioni relative a beni immobili, nel caso in cui un immobile non sia occupato da più di due anni, ma sia comunque oggetto di commercializzazione ai fini di una sua locazione (con possibilità di rinuncia) e/o per la prestazione di servizi (imponibili), e si intenda destinare detto immobile negli anni successivi ad attività imponibili che danno diritto a detrazione.
- 3) Se il combinato disposto dell'articolo 2, paragrafo 2, lettera c), e dell'articolo 10, paragrafo 1, lettera b), del regime di rinuncia all'esenzione dall'IVA nell'ambito delle operazioni relative a beni immobili, prevedendo l'impossibilità per un soggetto passivo IVA di poter rinunciare all'esenzione IVA nella conclusione di nuovi contratti di locazione in seguito a una rettifica IVA effettuata in un'unica soluzione e compromettendo il regime di detrazione successivo durante il periodo di rettifica, sia conforme agli articoli 137, 167, 168 e 184 della [direttiva IVA]».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

- 29 Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 167, 168, 184, 185 e 187 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale che prevede la rettifica dell'IVA inizialmente detratta per il motivo che un immobile, per il quale è stato esercitato il diritto di opzione per l'imposizione, è ritenuto come non più utilizzato dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette ad imposta, qualora l'immobile sia rimasto inoccupato per più di due anni, anche se è stato dimostrato che il soggetto passivo ha cercato di darlo in locazione durante tale periodo.
- 30 Va ricordato, in via preliminare, che, secondo la logica del sistema istituito dalla direttiva IVA, le imposte che hanno gravato a monte sui beni o sui servizi impiegati da un soggetto passivo per le sue operazioni soggette ad imposta possono essere detratte. La detrazione delle imposte a monte è collegata 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 (v., in tal senso, sentenza del 30 marzo 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punto 24).

- 31 L'imposizione sulle operazioni di affitto e di locazione è una facoltà che il legislatore dell'Unione ha concesso agli Stati membri in deroga alla norma generale stabilita dall'articolo 135, paragrafo 1, lettera l), della direttiva IVA, ai sensi della quale le operazioni di affitto e di locazione sono, in linea di principio, esenti da IVA. Pertanto, il diritto a detrazione afferente a tale imposizione non si esercita automaticamente, ma solo se gli Stati membri si sono avvalsi della facoltà prevista dall'articolo 137, paragrafo 1, lettera d), della direttiva IVA e a condizione che i soggetti passivi esercitino il diritto di opzione loro concesso (v. sentenza del 12 gennaio 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).
- 32 Nella fattispecie, è pacifico che la Repubblica portoghese si è avvalsa di tale facoltà. Inoltre, dalla decisione di rinvio risulta che, al momento della conclusione di contratti di affitto dei beni immobili di cui trattasi nel procedimento principale, per un periodo precedente il periodo di mancata occupazione controverso, la Imofloresmira ha optato per l'imposizione sulla locazione di tali immobili.
- 33 Risulta peraltro dalla lettera dell'articolo 168 della direttiva IVA che, affinché un interessato possa aver diritto alla detrazione, occorre, da un lato, che egli sia un «soggetto passivo» ai sensi di tale direttiva e, dall'altro, che i beni e servizi in questione vengano utilizzati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta (sentenza del 15 dicembre 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, punto 52).
- 34 Nel caso di specie, la qualità di soggetto passivo della Imofloresmira non è messa in discussione nel procedimento principale. Per contro, l'amministrazione fiscale e doganale le ha imposto la rettifica della detrazione dell'IVA per il motivo che i beni immobili di cui trattasi non erano occupati da più di due anni ed erano, pertanto, considerati come non più utilizzati ai fini delle sue operazioni soggette ad imposta, mentre è accertato che tale società, nel suddetto periodo, ha sempre avuto l'intenzione di dare in locazione tali beni con assoggettamento all'IVA e ha intrapreso le azioni necessarie a tale scopo.
- 35 A norma dell'articolo 167 della direttiva IVA, il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile. Di conseguenza, solo la veste nella quale il privato opera in quel momento può far nascere il diritto a detrazione (v., in tal senso, sentenze dell'11 luglio 1991, *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, punto 8, e del 30 marzo 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, punto 38).
- 36 A decorrere dal momento in cui l'amministrazione fiscale ha accettato, sulla base dei dati trasmessi da un'impresa, che sia ad essa concessa la qualità di soggetto passivo, questo status non può più, in via di principio, esserle revocato successivamente con effetto retroattivo a causa del verificarsi o meno di taluni eventi (v., in tal senso, sentenza del 29 febbraio 1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, punto 21), salvo nei casi di frode o di abuso.
- 37 Va ricordato che, secondo una costante giurisprudenza, il diritto alla detrazione previsto dagli articoli da 167 a 172 della direttiva IVA costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Esso va esercitato immediatamente per la totalità delle imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte (sentenza del 15 dicembre 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, punto 50 e giurisprudenza ivi citata).
- 38 Il regime delle detrazioni mira a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle stesse, purché queste siano di per sé soggette all'IVA (sentenza del 15 dicembre 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, punto 51 e giurisprudenza ivi citata).
- 39 Occorre rilevare, altresì, che è l'acquisto di beni o servizi da parte di un soggetto passivo che agisce come tale a determinare l'applicazione del sistema dell'IVA e, quindi, del sistema della detrazione. L'impiego dei beni o servizi, reale o previsto, determina solo l'entità della detrazione iniziale alla quale

il soggetto passivo ha diritto in virtù dell'articolo 168 della direttiva IVA e l'entità delle eventuali rettifiche durante i periodi successivi, ma non incide sulla nascita del diritto alla detrazione (v., in tal senso, sentenza dell'11 luglio 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punto 15).

- 40 Ne deriva che il diritto a detrazione resta, in linea di principio, acquisito anche se, successivamente, in ragione di circostanze estranee alla sua volontà, il soggetto passivo non utilizza tali beni e servizi che hanno dato luogo alla detrazione nell'ambito di operazioni soggette ad imposta (v., in tal senso, sentenze del 29 febbraio 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punto 20, e del 15 gennaio 1998, Ghent Coal Terminal, C-37/95, EU:C:1998:1, punti 19 e 20).
- 41 Nel caso di specie, secondo l'interpretazione accolta dall'amministrazione fiscale e doganale, il fatto che un immobile sia inoccupato per un determinato periodo interrompe la destinazione dell'immobile ai fini dell'impresa, obbligando il soggetto passivo a procedere alla rettifica dell'imposta detratta, anche se sia stato dimostrato che quest'ultimo ha sempre l'intenzione di continuare a svolgere un'attività soggetta ad imposta.
- 42 Orbene, risulta dalla giurisprudenza citata ai punti 39 e 40 della presente sentenza che un soggetto passivo mantiene il diritto a detrazione, una volta che tale diritto è sorto, anche se non ha potuto, per ragioni indipendenti dalla sua volontà, utilizzare i beni o i servizi all'origine della detrazione nell'ambito di operazioni imponibili.
- 43 Una diversa interpretazione della direttiva IVA sarebbe incompatibile col principio della neutralità dell'IVA per quanto riguarda l'imposizione fiscale dell'impresa. Essa potrebbe creare, all'atto del trattamento fiscale delle stesse attività di investimento, disparità ingiustificate tra imprese che effettuano già operazioni imponibili e altre che cercano, mediante investimenti, di avviare attività da cui deriveranno operazioni soggette ad imposta. Parimenti, si creerebbero disparità arbitrarie tra queste ultime imprese in quanto l'accettazione definitiva delle detrazioni dipenderebbe dalla questione se tali investimenti diano luogo o no ad operazioni soggette ad imposta (sentenza del 29 febbraio 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punto 22).
- 44 Di conseguenza, il principio di neutralità fiscale osta a una normativa nazionale che, facendo dipendere l'accettazione definitiva delle detrazioni dell'IVA dai risultati dell'attività economica esercitata dal soggetto passivo, crea, riguardo al trattamento fiscale di attività di investimento immobiliare identiche, disparità ingiustificate tra imprese con lo stesso profilo e che esercitano la stessa attività.
- 45 Tale conclusione non può essere rimessa in discussione dall'argomento del governo portoghese secondo il quale, in ragione della risoluzione dei contratti di locazione conclusi in precedenza, sarebbero «mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni» ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva IVA, di modo che si dovrebbe procedere a una rettifica proporzionale dell'imposta detratta.
- 46 Infatti, in primo luogo, se è vero che la necessità di procedere alla rettifica dell'imposta detratta può esistere anche a causa di circostanze indipendenti dalla volontà del soggetto passivo (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 55), ciò non toglie che tale disposizione non può pregiudicare i principi fondamentali su cui si basa il sistema istituito dalla direttiva IVA e, segnatamente, il principio di neutralità fiscale.
- 47 Orbene, contrariamente a quanto sostiene il governo portoghese, ritenere sufficiente, al fine di stabilire l'esistenza di «mutamenti» ai sensi dell'articolo 185 della direttiva IVA, che un immobile sia rimasto vuoto dopo la risoluzione di un contratto di locazione di cui era oggetto, per circostanze indipendenti dalla volontà del suo proprietario, anche se è dimostrato che quest'ultimo ha sempre l'intenzione di utilizzarlo ai fini di un'attività imponibile e intraprende le iniziative necessarie a tal fine, equivarrebbe a limitare il diritto alla detrazione per mezzo delle disposizioni applicabili in materia di rettifiche.

- 48 In secondo luogo, anche se l'articolo 137, paragrafo 2, della direttiva IVA lascia agli Stati membri un ampio potere discrezionale che consente loro di determinare le modalità di esercizio del diritto di opzione e persino di sopprimerlo (v., in tal senso, sentenza del 12 gennaio 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, punti da 27 a 30), gli Stati membri non possono usare tale potere per violare gli articoli 167 e 168 di tale direttiva, revocando un diritto a detrazione già acquisito.
- 49 Infatti, una limitazione delle detrazioni IVA legata alle operazioni soggette ad imposta, dopo che il diritto di opzione sia stato esercitato, riguarderebbe non la «portata» del diritto di opzione, che gli Stati membri possono limitare ai sensi dell'articolo 137, paragrafo 2, della direttiva IVA, bensì le conseguenze dell'esercizio di tale diritto (v., in tal senso, sentenza del 30 marzo 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, punto 46).
- 50 Infine, occorre sottolineare che la qualità di soggetto passivo è definitivamente acquisita solo se la dichiarazione dell'intenzione di avviare l'attività economica programmata sia stata effettuata in buona fede dall'interessato. Nelle situazioni fraudolente o abusive in cui quest'ultimo ha finto di voler avviare un'attività economica specifica, ma ha in realtà cercato di far entrare nel suo patrimonio privato beni che possono essere oggetto di detrazione, l'amministrazione fiscale può chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte poiché queste detrazioni sono state concesse sulla base di false dichiarazioni (sentenza del 21 marzo 2000, *Gabalfrisa e a.*, da C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, punto 46).
- 51 Occorre ricordare, a tale proposito, che la lotta contro la frode, l'evasione fiscale e gli eventuali abusi è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla direttiva IVA, come ricordato al suo articolo 131 (sentenza del 29 aprile 2004, *Gemeente Leusden e Holin Groep*, C-487/01 e C-7/02, EU:C:2004:263, punto 76).
- 52 Di conseguenza, qualora l'amministrazione fiscale dovesse constatare che il diritto a detrazione è stato esercitato in maniera fraudolenta o abusiva, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare, essa sarebbe legittimata a chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte (sentenza del 3 marzo 2005, *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, punto 33 e giurisprudenza ivi citata).
- 53 Alla luce di quanto precede, si deve rispondere alla prima questione dichiarando che gli articoli 167, 168, 184, 185 e 187 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale che prevede la rettifica dell'IVA inizialmente detratta per il motivo che un immobile, per il quale è stato esercitato il diritto di opzione per l'imposizione, è ritenuto come non più utilizzato dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette ad imposta, qualora l'immobile sia rimasto inoccupato per più di due anni, anche se è stato dimostrato che il soggetto passivo ha cercato di darlo in locazione durante tale periodo.

Sulle questioni seconda e terza

- 54 In considerazione della risposta fornita alla prima questione, non occorre rispondere alle questioni seconda e terza.

Sulla limitazione nel tempo degli effetti della presente sentenza

- 55 Nell'ipotesi in cui la Corte giudicasse che il diritto dell'Unione osta ad una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, il governo portoghese chiede alla Corte di limitare nel tempo gli effetti della sua sentenza.
- 56 A sostegno della sua domanda, tale governo sostiene, in primo luogo, che un esame, caso per caso, dell'insieme dei rapporti giuridici, al fine di determinare se i soggetti passivi locatori abbiano correttamente calcolato e versato allo Stato membro interessato gli importi corrispondenti alle

rettifiche dell’IVA, costituisce di per sé un compito che richiede una destinazione «sovradimensionata» di risorse amministrative e giudiziarie indisponibili e che, se non affrontato, potrebbe dar luogo ad abusi e a una perdita di entrate fiscali ancor più considerevole.

- 57 Il governo portoghese fa valere, in secondo luogo, che in tale ipotesi la perdita dell’imposta già rettificata o già riscossa nel frattempo ammonta ad importi considerevoli e crea un insostenibile squilibrio di bilancio.
- 58 In terzo luogo, il governo portoghese osserva che la normativa nazionale di cui al procedimento principale mira a garantire che gli importi di IVA detraibili a monte siano direttamente e proporzionalmente relativi alla tassazione effettivamente avvenuta a valle, il che testimonierebbe la buona fede dello Stato portoghese e delle autorità fiscali nazionali.
- 59 A tale proposito, va ricordato che una limitazione degli effetti nel tempo di una sentenza costituisce una misura eccezionale la quale presuppone che sussista un rischio di gravi ripercussioni economiche, dovute in particolare all’elevato numero di rapporti giuridici costituiti in buona fede sulla base della normativa ritenuta validamente vigente, e che risulti che i privati e le autorità nazionali erano stati indotti ad un comportamento non conforme al diritto dell’Unione a causa di una oggettiva e rilevante incertezza circa la portata delle disposizioni del diritto dell’Unione, incertezza alla quale aveva eventualmente contribuito lo stesso comportamento tenuto da altri Stati membri o dalla Commissione (v., segnatamente, sentenza del 19 dicembre 2013, Endress, C-209/12, EU:C:2013:864, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).
- 60 Orbene, occorre rammentare che una restrizione del diritto alla detrazione dell’IVA opposto a soggetti passivi costituisce un’eccezione a un principio fondamentale del sistema comune dell’IVA la cui legittimità, secondo giurisprudenza costante, è ammessa soltanto in circostanze eccezionali (v., in tal senso, sentenza del 19 ottobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punto 67).
- 61 Risulta dalla giurisprudenza della Corte che non esiste un’incertezza oggettiva e rilevante quanto alla portata del diritto dell’Unione, in particolare delle disposizioni della direttiva IVA per quanto riguarda la portata del diritto a detrazione e il suo ruolo all’interno del sistema istituito da detta direttiva (v., in tal senso, sentenza del 19 ottobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punto 68).
- 62 Le autorità portoghesi non possono quindi avvalersi di un’incertezza oggettiva e rilevante quanto alla portata delle disposizioni del diritto dell’Unione. Poiché tale criterio non è soddisfatto, non è necessario verificare se sia soddisfatto il criterio relativo alla gravità delle ripercussioni economiche.
- 63 Dalle considerazioni che precedono discende che non occorre limitare nel tempo gli effetti della presente sentenza.

Sulle spese

- 64 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 (Settima Sezione) dichiara:

Gli articoli 167, 168, 184, 185 e 187 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale che prevede la rettifica dell’imposta sul valore aggiunto inizialmente detratta per il motivo che un immobile, per il quale è stato esercitato il diritto di opzione per l’imposizione, è ritenuto come non più utilizzato dal soggetto passivo ai

fini delle proprie operazioni soggette ad imposta, qualora l'immobile sia rimasto inoccupato per più di due anni, anche se è stato dimostrato che il soggetto passivo ha cercato di darlo in locazione durante tale periodo.

Firme