



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

17 settembre 2020*

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Beni d’investimento immobiliari – Detrazione dell’imposta assoluta a monte – Rettifica della detrazione operata inizialmente – Rettifica in un’unica soluzione dell’integralità di tale detrazione in seguito alla prima utilizzazione del bene di cui trattasi – Periodo di rettifica»

Nella causa C-791/18,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dallo Hoge Raad der Nederlanden (Corte Suprema dei Paesi Bassi), con decisione del 14 dicembre 2018, pervenuta in cancelleria il 17 dicembre 2018, nel procedimento

Stichting Schoonzicht

contro

Staatssecretaris van Financiën,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da A. Arabadjiev, presidente di sezione, K. Lenaerts, presidente della Corte, facente funzione di giudice della Seconda Sezione, P.G. Xuereb, T. von Danwitz e A. Kumin (relatore), giudici,

avvocato generale: M. Bobek

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Stichting Schoonzicht, da B.G. van Zadelhoff, in qualità di consulente;
- per il governo dei Paesi Bassi, da M.K. Bulterman e M.A.M. de Ree, in qualità di agenti;
- per il governo svedese, inizialmente da A. Falk e J. Lundberg nonché da C. Meyer-Seitz, H. Shev e H. Eklinder, successivamente dalle ultime tre, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da W. Roels e N. Gossement, in qualità di agenti;

sentite le conclusioni dell’avvocato generale, presentate all’udienza del 3 marzo 2020,

* Lingua processuale: il neerlandese.

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli da 184 a 187 e 189 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone la Stichting Schoonzicht allo Staatssecretaris van Financiën (Segretario di Stato alle Finanze, Paesi Bassi), in merito alla rettifica in un'unica soluzione dell'integralità della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) inizialmente assolta per la costruzione di un complesso immobiliare, in ragione dell'utilizzo di una parte di tale complesso immobiliare per un'attività esente.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 Conformemente all'articolo 14, paragrafo 3, della direttiva IVA, gli Stati membri possono considerare cessione di beni la consegna di taluni lavori immobiliari.
- 4 L'articolo 167 di tale direttiva prevede che il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile.
- 5 L'articolo 168, lettera a), della direttiva suddetta stabilisce quanto segue:

«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».

- 6 L'articolo 184 della medesima direttiva così prevede:

«La detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto».

- 7 Ai sensi dell'articolo 185 della direttiva IVA:

«1. 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.

2. In deroga al paragrafo 1, la rettifica non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate, in caso di distruzione, perdita o furto debitamente provati o giustificati, nonché in caso di prelievi effettuati per dare regali di scarso valore e campioni di cui all'articolo 16.

In caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate e in caso di furto gli Stati membri possono tuttavia esigere la rettifica».

8 L'articolo 186 di tale direttiva stabilisce che gli Stati membri determinano le modalità di applicazione degli articoli 184 e 185 della stessa.

9 L'articolo 187 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».

10 Conformemente all'articolo 189 della medesima direttiva:

«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».

Diritto dei Paesi Bassi

11 La Wet houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (legge recante sostituzione dell'esistente imposta sulla cifra d'affari con un'imposta sulla cifra d'affari secondo il sistema d'imposta sul valore aggiunto), del 28 giugno 1968 (Stb. 1968, n. 329), nella versione applicabile alla controversia di cui al procedimento principale (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), al suo articolo 15, paragrafo 4, prevede quanto segue:

«La detrazione dell'imposta è operata conformemente alla destinazione dei beni e dei servizi nel momento in cui tale imposta è imputata all'imprenditore o nel momento in cui detta imposta è dovuta. Se, nel momento in cui l'imprenditore inizia ad utilizzare tali beni e servizi, risulta che egli detrae detta imposta in misura superiore o inferiore a quella cui gli dà diritto l'utilizzo dei beni o dei servizi, da tale momento egli è debitore della parte eccedente detratta. L'imposta di cui è debitore è versata conformemente all'articolo 14. L'imposta che ha dato luogo ad una detrazione insufficiente gli sarà restituita su sua richiesta».

12 L'Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (decisione di attuazione della legge sull'IVA), del 12 agosto 1968 (Stb. 1968, n. 423), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: la «decisione di attuazione»), all'articolo 12, paragrafi 2 e 3, così dispone:

«2. La rettifica di cui all'articolo 15, paragrafo 4, della legge [sull'IVA] è effettuata in base alle informazioni relative al periodo d'imposta nel corso del quale l'imprenditore ha iniziato a utilizzare i beni o i servizi.

3. Nella dichiarazione relativa all'ultimo periodo d'imposta dell'esercizio di riferimento, la rettifica della detrazione è effettuata sulla base delle informazioni relative all'esercizio contabile».

13 Ai sensi dell'articolo 13 della decisione di attuazione:

«1. In deroga all'articolo 11, ai fini della detrazione si tiene conto, separatamente, di quanto segue:

a. dei beni immobili e dei diritti ad essi relativi;

b. dei beni mobili che l'imprenditore ammortizza con riferimento all'imposta sul reddito o all'imposta sulle società, o che potrebbe ammortizzare se fosse assoggettato a tali imposte.

2. Per quanto riguarda i beni immobili e i diritti ad essi relativi, la rettifica delle detrazioni operate si effettua nel corso di ciascuno dei nove esercizi successivi a quello in cui l'imprenditore ha iniziato a utilizzare il bene di cui trattasi. La rettifica riguarda di volta in volta un decimo dell'imposta assolta a monte, tenuto conto delle informazioni relative all'esercizio di riferimento, e ha luogo al momento della dichiarazione relativa all'ultimo periodo d'imposta di detto esercizio».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

14 La ricorrente nel procedimento principale ha fatto costruire un complesso immobiliare composto da sette appartamenti ad uso residenziale su un terreno di sua proprietà. I lavori di costruzione sono iniziati nel 2013 e tale complesso le è stato consegnato nel mese di luglio dell'anno successivo.

15 La ricorrente nel procedimento principale ha direttamente e integralmente effettuato la detrazione dell'IVA che le era stata imputata nel corso dell'esercizio 2013 per la costruzione di detto complesso, poiché, all'epoca, esso era destinato a operazioni soggette ad imposta.

16 Dal 1° agosto 2014, la ricorrente nel procedimento principale ha dato in locazione quattro dei sette appartamenti del complesso immobiliare di cui trattasi in esenzione dall'IVA, mentre gli altri tre appartamenti sono rimasti inoccupati nel 2014.

17 In ragione di tale esenzione, la ricorrente nel procedimento principale ha dovuto effettuare una rettifica dell'IVA e ha dovuto perciò versare integralmente, mediante dichiarazione, conformemente all'articolo 15, paragrafo 4, seconda e terza frase, della legge sull'IVA, in un'unica soluzione la parte di tale imposta attribuibile ai suddetti quattro appartamenti durante il periodo in cui erano stati occupati, per un importo totale di EUR 79 587.

18 Tuttavia, ritenendo che l'articolo 187 della direttiva IVA ostasse all'articolo 15, paragrafo 4, della legge sull'IVA nella parte in cui quest'ultimo prevede che, a seguito della prima utilizzazione di un bene di investimento, l'integralità della detrazione operata inizialmente debba essere rettificata, la ricorrente nel procedimento principale ha presentato un reclamo avverso la rettifica che essa ha in tal modo dovuto effettuare.

- 19 Poiché tale reclamo è stato respinto, la ricorrente nel procedimento principale ha proposto un ricorso dinanzi al rechtbank Noord-Holland (Tribunale della provincia dell'Olanda settentrionale, Paesi Bassi) avverso la decisione recante rigetto di detto reclamo, che è stato anch'esso respinto in quanto infondato. Di conseguenza, essa ha interposto appello avverso la sentenza di tale giudice dinanzi al Gerechtshof Amsterdam (Corte d'appello di Amsterdam, Paesi Bassi).
- 20 Poiché il Gerechtshof Amsterdam (Corte d'appello di Amsterdam) ha respinto l'appello interposto dalla ricorrente nel procedimento principale con la sentenza dell'11 gennaio 2017, essa ha proposto un ricorso per cassazione avverso tale sentenza, dinanzi al giudice del rinvio, lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi), reiterando l'argomento secondo il quale una rettifica in un'unica soluzione, a seguito della prima utilizzazione dei beni d'investimento, della detrazione operata inizialmente è contraria all'articolo 187 della direttiva IVA e che la rettifica alla quale era stata assoggettata avrebbe dovuto infatti essere ripartita su più anni.
- 21 Ciò premesso, lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se gli articoli da 184 a 187 della direttiva [IVA] ostino ad un regime nazionale di rettifica per beni d'investimento che prevede una rettifica ripartita su più anni, in cui nell'anno della prima utilizzazione – che coincide con il primo anno di rettifica – l'importo globale della detrazione inizialmente operata per il bene d'investimento in parola viene adeguato (rettificato) in una sola volta se alla prima utilizzazione detta detrazione inizialmente operata risulta diversa dalla detrazione a cui il soggetto passivo ha diritto sulla base dell'effettivo utilizzo del bene d'investimento.

In caso di risposta affermativa alla prima questione:

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

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

- 22 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli da 184 a 187 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale contenente un regime di rettifica applicabile ai beni d'investimento che prevede uno scaglionamento della rettifica su più anni, in forza del quale, nel corso dell'anno della prima utilizzazione del bene interessato, corrispondente altresì al primo anno di rettifica, l'integralità della detrazione operata inizialmente per tale bene è oggetto di una rettifica in un'unica soluzione, qualora, al momento di tale prima utilizzazione, risulti che tale detrazione non corrisponde a quella che il soggetto passivo aveva diritto di operare sulla base dell'effettivo utilizzo di tale bene.
- 23 Va ricordato, in limine, che, secondo la logica del sistema introdotto 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 dedotte. La detrazione delle imposte a monte è collegata alla riscossione delle imposte a valle. Quando beni o servizi acquistati da un soggetto passivo sono usati 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 (sentenza del 30 marzo 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, punto 24, e del 28 febbraio 2018, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, punto 30).

- 24 Dalla formulazione dell'articolo 168 della direttiva IVA risulta 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 (sentenze del 15 dicembre 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, punto 52, e del 28 febbraio 2018, *Imofloresmira – Investimentos Imobiliários*, C-672/16, EU:C:2018:134, punto 33).
- 25 L'impiego dei beni o servizi, reale o previsto, determina solo l'entità della detrazione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto e l'entità delle eventuali rettifiche durante i periodi successivi (v., in tal senso, sentenze del 15 dicembre 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, punto 54 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 18 ottobre 2012, *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, punto 29).
- 26 Infatti, il meccanismo di rettifica costituisce parte integrante del regime di detrazione istituito dalla direttiva IVA e mira ad aumentare la precisione delle detrazioni dell'IVA in modo da assicurare la neutralità fiscale, la quale costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dal legislatore dell'Unione in materia (v., in tal senso, sentenze del 21 febbraio 2006, *Halifax e a.*, C-255/02, EU:C:2006:121, punto 92, e giurisprudenza ivi citata, nonché dell'11 aprile 2018, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, punto 37). In forza di tale principio, le operazioni effettuate nella fase anteriore continuano a dare luogo al diritto a detrazione soltanto nei limiti in cui esse siano destinate a fornire prestazioni soggette ad IVA. La direttiva IVA ha, infatti, lo scopo di stabilire una relazione stretta e diretta tra il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte e l'impiego dei beni o dei servizi di cui trattasi per operazioni soggette ad imposta a valle (sentenza del 18 ottobre 2012, *TETS Haskovo*, C-234/11, EU:C:2012:644, punti 30 e 31, nonché giurisprudenza ivi citata).
- 27 A tale riguardo, occorre rilevare che gli articoli 184 e 185 della direttiva IVA enunciano in termini generali le condizioni alle quali l'amministrazione tributaria nazionale deve esigere una rettifica dell'IVA inizialmente detratta, senza tuttavia prevedere in che modo tale rettifica debba essere effettuata (sentenza dell'11 aprile 2018, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, punto 26).
- 28 Per contro, l'articolo 186 della direttiva IVA incarica espressamente gli Stati membri di definire le condizioni di detta rettifica, prevedendo che questi ultimi determinino le modalità di applicazione degli articoli 184 e 185 della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenza dell'11 aprile 2018, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, punto 27).
- 29 È solo per quanto riguarda i beni d'investimento che gli articoli da 187 a 192 della direttiva IVA prevedono talune modalità di rettifica della detrazione dell'IVA (sentenza dell'11 aprile 2018, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, punto 27).
- 30 Per quanto riguarda, in primo luogo, il sorgere dell'obbligo di rettifica, occorre rilevare che esso è definito all'articolo 184 della direttiva IVA nel modo più ampio possibile, in quanto «[l]a detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto» (sentenza dell'11 aprile 2018, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, punto 32).
- 31 Tale formulazione non esclude a priori alcuna possibile ipotesi di detrazione indebita. La portata generale dell'obbligo di rettifica è corroborata dall'elenco esplicito delle eccezioni previste all'articolo 185, paragrafo 2, della direttiva IVA (sentenza dell'11 aprile 2018, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, punto 33).

- 32 Ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 1, di tale direttiva, una rettifica del genere deve essere operata, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione dell'IVA, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo di tale detrazione (sentenza del 18 ottobre 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punto 32).
- 33 Tali disposizioni costituiscono il regime applicabile al sorgere di un eventuale diritto dell'amministrazione tributaria a esigere da un soggetto passivo la rettifica dell'IVA, compreso per quanto riguarda la rettifica di detrazioni relative a beni d'investimento (v., in tal senso, sentenza del 18 ottobre 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punto 26).
- 34 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che il soggetto passivo ha fatto costruire un complesso immobiliare composto da sette appartamenti e che esso ha effettuato una detrazione dell'IVA relativa alla costruzione di tale complesso in ragione della destinazione di quest'ultimo ad operazioni soggette ad imposta. Dopo aver ricevuto detto complesso, il che costituiva, ai fini della riscossione dell'IVA, una cessione di beni, ai sensi della normativa nazionale che attua la facoltà prevista all'articolo 14, paragrafo 3, della direttiva IVA, il soggetto passivo ha dato in locazione quattro di tali appartamenti in esenzione dall'IVA.
- 35 Poiché la detrazione iniziale è stata calcolata prendendo in considerazione la destinazione dello stesso complesso a operazioni soggette ad imposta, la locazione dei quattro appartamenti in esenzione dall'IVA ha comportato un mutamento degli elementi che devono essere presi in considerazione per determinare l'importo di tale detrazione e ha fatto sì che detta detrazione risulti superiore a quella che il soggetto passivo aveva il diritto di operare in ragione dell'effettivo utilizzo del bene di cui trattasi.
- 36 Di conseguenza, una tale situazione rientra tra quelle previste all'articolo 184 e all'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva IVA, nelle quali l'amministrazione tributaria deve esigere dal soggetto passivo la rettifica della detrazione dell'IVA inizialmente operata.
- 37 Occorre, di conseguenza, determinare, in secondo luogo, se la rettifica della detrazione iniziale alla data della prima utilizzazione del bene di cui trattasi, qualora risulti che, a tale data, tale detrazione era superiore a quella che il soggetto passivo aveva il diritto di operare tenuto conto dell'effettivo utilizzo di tale bene, rientri nelle modalità di applicazione degli articoli 184 e 185 della direttiva IVA che lo Stato membro è incaricato di determinare in forza dell'articolo 186 della direttiva in parola oppure delle modalità previste all'articolo 187 della direttiva IVA riguardanti i beni d'investimento.
- 38 A tale proposito, l'articolo 187 della direttiva IVA, che è redatto in termini che non lasciano alcun dubbio quanto al suo carattere obbligatorio (v., in tal senso, sentenza del 30 marzo 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punto 26, e ordinanza del 5 giugno 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, punto 24), prevede, al suo paragrafo 1, primo comma, per i beni di investimento, un periodo di rettifica di cinque anni, incluso quello nel quale il bene in questione è stato acquistato o fabbricato. L'articolo 187, paragrafo 1, secondo comma, di tale direttiva consente, tuttavia, agli Stati membri di basarsi su un periodo di rettifica di cinque anni interi a decorrere dalla prima utilizzazione di tale bene. L'articolo 187, paragrafo 1, terzo comma, prevede che il periodo di rettifica può essere prorogato fino a venti anni per quanto riguarda i beni d'investimento immobiliari.
- 39 L'articolo 187, paragrafo 2, primo comma, della direttiva IVA, prevede che 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. L'articolo 187, paragrafo 2, secondo comma, di tale direttiva precisa che tale rettifica 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.

- 40 Dall'articolo 187, paragrafo 1, secondo e terzo comma, di detta direttiva, emerge che lo Stato membro interessato può decidere che il punto di partenza del periodo di rettifica, che può estendersi su 20 anni, qualora si tratti di un bene d'investimento immobiliare, sia la prima utilizzazione del bene d'investimento di cui trattasi.
- 41 Di conseguenza, nell'ipotesi in cui uno Stato membro si sia avvalso di tale facoltà, l'articolo 187, paragrafo 2, della direttiva IVA prevede l'obbligo di verificare, per ogni anno trascorso fino alla fine del periodo di rettifica, se siano intervenute variazioni del diritto a detrazione rispetto al diritto a detrazione relativo all'anno della prima utilizzazione di tale bene d'investimento e, in caso affermativo, di procedere alla rettifica relativa alla frazione corrispondente dell'IVA che ha gravato su detto bene d'investimento.
- 42 Ne deriva che, in un'ipotesi del genere, l'elemento di riferimento è costituito dal diritto a detrazione relativo all'anno della prima utilizzazione del bene d'investimento interessato e che la rettifica frazionata prevista all'articolo 187 della direttiva IVA riguarda le variazioni intervenute successivamente a tale prima utilizzazione, rispetto al diritto a detrazione relativo all'anno di detta prima utilizzazione.
- 43 Tuttavia, l'articolo 187 della direttiva IVA non disciplina le modalità di rettifica che occorre applicare qualora, al momento stesso della prima utilizzazione, il diritto a detrazione si riveli superiore o inferiore alla detrazione operata inizialmente.
- 44 Una tale interpretazione è corroborata dall'obiettivo e dalla finalità della rettifica di cui agli articoli 187 e seguenti della direttiva IVA.
- 45 Infatti, il periodo di rettifica e la rettifica frazionata previsti all'articolo 187 della direttiva IVA per i beni d'investimento si spiegano e si giustificano, segnatamente, per l'utilizzazione di tali beni per un periodo di più anni nel corso dei quali la destinazione può variare (v., in tal senso, sentenze del 15 dicembre 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, punto 55, e del 30 marzo 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, punto 25, nonché ordinanza del 5 giugno 2014, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, punto 20).
- 46 Il periodo di rettifica delle detrazioni previsto dall'articolo 187 della direttiva IVA consente, in tal modo, di evitare inesattezze nel calcolo delle detrazioni e dei vantaggi o svantaggi ingiustificati per il soggetto passivo quando, in particolare, successivamente alla dichiarazione o, eventualmente, alla prima utilizzazione, intervengano mutamenti degli elementi inizialmente presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni (v., in tal senso, sentenza del 30 marzo 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, punto 25, e ordinanza del 5 giugno 2014, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, punto 20).
- 47 Orbene, come rilevato, in sostanza, dall'avvocato generale al paragrafo 47 delle sue conclusioni, la logica che governa la rettifica che deve essere effettuata quando i mutamenti degli elementi inizialmente presi in considerazione per la determinazione dell'importo delle detrazioni si verificano durante l'utilizzo del bene d'investimento interessato è diversa da quella che governa la rettifica che deve essere effettuata quando la detrazione iniziale è inferiore o superiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto al momento della prima utilizzazione di tale bene, tenuto conto dell'effettivo utilizzo di detto bene.
- 48 Di conseguenza, stabilire le modalità relative alla rettifica della detrazione iniziale alla data della prima utilizzazione del bene d'investimento di cui trattasi, qualora risulti che, a tale data, detta detrazione era superiore a quella che il soggetto passivo aveva il diritto di operare tenuto conto dell'effettivo utilizzo di tale bene, rientra non nell'ambito di applicazione dell'articolo 187 della direttiva IVA, bensì nelle modalità di applicazione degli articoli 184 e 185 di tale direttiva che gli Stati membri sono incaricati di definire in forza dell'articolo 186 della suddetta direttiva.

- 49 A tale proposito, occorre ricordare, in terzo luogo, che, nell'esercizio del loro potere discrezionale nell'adozione delle modalità di applicazione degli articoli 184 e 185 della direttiva IVA, gli Stati membri devono tener conto della finalità e dell'economia di tale direttiva e, in particolare, del principio di neutralità fiscale su cui si fonda il sistema comune dell'IVA (v., per analogia, sentenze del 13 marzo 2008, *Securenta*, C-437/06, EU:C:2008:166, punti 35 e 36, nonché del 25 luglio 2018, *Gmina Ryjewo*, C-140/17, EU:C:2018:595, punto 58 e giurisprudenza ivi citata).
- 50 Orbene, occorre rilevare, da un lato, che una normativa nazionale la quale, al pari della normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale, si fonda sulla data di inizio dell'utilizzazione di un bene d'investimento come data di riferimento per valutare se la detrazione dell'IVA effettuata inizialmente corrisponda a quella che il soggetto passivo aveva il diritto di operare tenuto conto dell'effettivo utilizzo di tale bene e che prevede che il soggetto passivo sia debitore, a tale data, di tutto l'eccedente dell'imposta detratta qualora la detrazione iniziale sia superiore a quella che aveva il diritto di operare, è conforme al principio di neutralità fiscale, come ricordato al punto 26 della presente sentenza, nella misura in cui tale principio impone che le detrazioni indebite siano rettificate in ogni caso (v., in tal senso, sentenza dell'11 aprile 2018, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, punto 38).
- 51 D'altro lato, tale normativa nazionale non osta alla rettifica frazionata delle variazioni intervenute successivamente alla prima utilizzazione del bene suddetto, come prevista dall'articolo 187 della direttiva IVA.
- 52 Infatti, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che, conformemente all'articolo 13 della decisione di attuazione, dopo il primo esercizio di rettifica, l'imprenditore deve, al termine di ciascuno dei nove esercizi contabili successivi, verificare, sulla base delle informazioni relative a tale esercizio contabile successivo, se siano intervenute variazioni nell'utilizzo del bene d'investimento interessato rispetto al primo esercizio di rettifica e che, in caso affermativo, tale rettifica riguardi, in ciascuno di tali nuovi esercizi contabili, un decimo dell'IVA afferente all'acquisto di detto bene d'investimento che è stata imputata all'imprenditore di cui trattasi.
- 53 In quarto e ultimo luogo, occorre rilevare che la conclusione secondo la quale le modalità relative alla rettifica della detrazione iniziale alla data della prima utilizzazione del bene d'investimento, qualora risulti, a tale data, che tale detrazione iniziale era superiore a quella che il soggetto passivo aveva il diritto di operare tenuto conto dell'effettivo utilizzo di tale bene, non rientrano nell'ambito di applicazione dell'articolo 187 della direttiva IVA, non è rimessa in discussione dalle considerazioni svolte nell'ordinanza del 5 giugno 2014, *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750).
- 54 Vero è che, in tale ordinanza, la Corte ha considerato che l'articolo 187 della direttiva IVA 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 *ad unum*, come quello di cui si è avvalso il ricorrente nel procedimento principale nella causa che ha dato luogo a detta ordinanza (ordinanza del 5 giugno 2014, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, punto 27).
- 55 Tuttavia, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 61 delle sue conclusioni, la Corte è giunta a tale conclusione in un contesto di fatto e di diritto diverso da quello derivante dall'applicazione della normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale. Infatti, nella causa che ha dato luogo all'ordinanza del 5 giugno 2014, *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750), da un lato, il bene d'investimento in questione era destinato, in un primo tempo, all'esercizio di un'attività che non dava diritto alla detrazione dell'IVA e, in un secondo tempo, all'esercizio di un'attività che vi dava diritto. D'altro lato, la modifica della destinazione di tale bene era intervenuta quando quest'ultimo era già utilizzato per attività che non davano diritto a detrazione (ordinanza del 5 giugno 2014, *Gmina Międzyzdroje*, C-500/13, EU:C:2014:1750, punti 12 e 13).

- 56 Orbene, ciò non si verifica nel procedimento principale, nell'ambito del quale la modifica della destinazione del bene immobile di cui trattasi è avvenuta in occasione della prima utilizzazione di tale bene.
- 57 Inoltre, come risulta dai punti 51 e 52 della presente sentenza, la normativa di cui trattasi nel procedimento principale non osta alla rettifica frazionata delle variazioni intervenute successivamente alla prima utilizzazione di detto bene, come prevista dall'articolo 187 della direttiva IVA.
- 58 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, si deve rispondere alla prima questione posta dichiarando che gli articoli da 184 a 187 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa nazionale contenente un regime di rettifica applicabile ai beni d'investimento che prevede uno scaglionamento della rettifica su più anni, in forza del quale, nel corso dell'anno della prima utilizzazione del bene interessato, corrispondente altresì al primo anno di rettifica, l'integralità della detrazione operata inizialmente per tale bene è oggetto di una rettifica in un'unica soluzione, qualora, al momento di tale prima utilizzazione, risulti che tale detrazione non corrisponde a quella che il soggetto passivo aveva diritto di operare sulla base dell'effettivo utilizzo di tale bene.

Sulla seconda questione

- 59 Tenuto conto della risposta apportata alla prima questione pregiudiziale, non occorre rispondere alla seconda questione.

Sulle spese

- 60 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 (Seconda Sezione) dichiara:

Gli articoli da 184 a 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 non ostano a una normativa nazionale contenente un regime di rettifica applicabile ai beni d'investimento che prevede uno scaglionamento della rettifica su più anni, in forza del quale, nel corso dell'anno della prima utilizzazione del bene interessato, corrispondente altresì al primo anno di rettifica, l'integralità della detrazione operata inizialmente per tale bene è oggetto di una rettifica in un'unica soluzione, qualora, al momento di tale prima utilizzazione, risulti che tale detrazione non corrisponde a quella che il soggetto passivo aveva diritto di operare sulla base dell'effettivo utilizzo di tale bene.

Firme