



## Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Decima Sezione)

7 luglio 2022\*

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 184 e 185 – Rettifica delle detrazioni – Soggetto passivo che non ha esercitato il proprio diritto a detrazione prima della scadenza di un termine di decadenza – Impossibilità di operare tale detrazione nell’ambito della rettifica»

Nella causa C-194/21,

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 26 marzo 2021, pervenuta in cancelleria il 29 marzo 2021, nel procedimento

**Staatssecretaris van Financiën**

contro

**X,**

LA CORTE (Decima Sezione),

composta da I. Jarukaitis, presidente di sezione, M. Ilešič e Z. Csehi (relatore), giudici,

avvocato generale: T. Ćapeta

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per X, da A.C.P.A. van Dijk, belastingadviseur;
- per il governo dei Paesi Bassi, da M.K. Bulterman, A.M. de Ree e C.S. Schillemans, in qualità di agenti;
- per il governo ceco, da O. Serdula, M. Smolek e J. Vlácil, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da W. Roels e V. Uher, in qualità di agenti,

\* Lingua processuale: il neerlandese.

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

ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 184 e 185 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010 (GU 2010, L 189, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva IVA»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra lo Staatssecretaris van Financiën (Segretario di Stato alle Finanze, Paesi Bassi) e X in merito alla rettifica dell'omessa detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) a monte sull'acquisto di terreni edificabili.

### **Contesto normativo**

#### ***Diritto dell'Unione***

- 3 L'articolo 63 della direttiva IVA prevede quanto segue:  
«Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi».
- 4 L'articolo 135, paragrafo 1, lettera k), di tale direttiva è formulato nei seguenti termini:  
«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:  
(...)  
k) le cessioni di fondi non edificati diverse dalle cessioni di terreni edificabili di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera b)».
- 5 Ai sensi dell'articolo 167 di detta direttiva:  
«Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».
- 6 L'articolo 168 della medesima 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;  
(...)».

7 L'articolo 178 della direttiva IVA dispone quanto segue:

«Per poter esercitare il diritto a detrazione, il soggetto passivo deve soddisfare le condizioni seguenti:

a) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera a), relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, essere in possesso di una fattura redatta conformemente al titolo XI, capo 3, sezioni da 3 a 6;

(...)).».

8 Ai sensi dell'articolo 179, primo comma, di tale direttiva:

«Il soggetto passivo opera la detrazione globalmente, sottraendo dall'importo dell'imposta dovuta per un periodo d'imposta l'ammontare dell'IVA per la quale il diritto a detrazione è sorto, nello stesso periodo, ed è esercitato secondo quanto previsto all'articolo 178».

9 Il successivo articolo 180 così recita:

«Gli Stati membri possono autorizzare un soggetto passivo a procedere ad una detrazione che non è stata effettuata conformemente agli articoli 178 e 179».

10 L'articolo 182 della stessa direttiva così prevede:

«Gli Stati membri determinano le condizioni e le modalità di applicazione degli articoli 180 e 181».

11 Il capo 5 del titolo X della direttiva IVA, intitolato «Rettifica delle detrazioni», contiene, in particolare, gli articoli da 184 a 186.

12 L'articolo 184 di tale direttiva così dispone:

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

13 L'articolo 185 della direttiva suddetta così prevede:

«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».

14 L'articolo 186 della stessa direttiva enuncia quanto segue:

«Gli Stati membri determinano le modalità di applicazione degli articoli 184 e 185».

### ***Diritto dei Paesi Bassi***

- 15 L'articolo 15 della 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 relativa all'imposta sulla cifra d'affari»), prevede quanto segue:

«1. L'imposta (...) che viene detratta dall'operatore è:

- a) l'imposta che, per il periodo considerato dalla dichiarazione, è stata accreditata su una fattura redatta conformemente alle norme in vigore da altri operatori per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi da essi effettuate a favore dell'operatore; (...) nei limiti in cui i beni e i servizi sono utilizzati dall'operatore ai fini di operazioni soggette ad imposta. (...)

4. La detrazione dell'imposta è operata conformemente alla destinazione dei beni e dei servizi nel momento in cui l'imposta è fatturata all'operatore o nel momento in cui essa diviene esigibile. Se risulta, nel momento in cui l'operatore inizia a utilizzare i beni e i servizi, che egli ha detratto l'imposta ad essi relativa in una proporzione superiore o inferiore a quella alla quale l'utilizzo dei beni o di servizi gli dà diritto, l'eccedenza dell'imposta detratta è esigibile in quel momento. L'imposta divenuta esigibile viene pagata in conformità all'articolo 14. La parte di imposta che poteva essere detratta e non lo è stata viene restituita a sua domanda».

- 16 L'articolo 12 dell'Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting (decreto applicativo della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari), del 12 agosto 1968 (Stb. 1968, n. 423), nella sua versione applicabile alla controversia di cui al procedimento principale, recita come segue:

«(...)

2. La rettifica di cui all'articolo 15, paragrafo 4, della legge [relativa all'imposta sulla cifra d'affari] è effettuata in base alle informazioni relative al periodo d'imposta nel corso del quale l'operatore 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 alla totalità dell'esercizio contabile».

### **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

- 17 La società B ha ceduto a X dieci lotti di terreno edificabili. Il progetto era di svilupparli a fini ricreativi, costruendo mobil-home con accessori, e vendere successivamente le mobil-home con il loro terreno. Il 20 aprile 2006 o intorno a tale data, X e B hanno concluso, a tal riguardo, un contratto in base al quale B avrebbe realizzato tutti i lavori di sviluppo per proprio conto e il prodotto netto della vendita dei lotti sviluppati sarebbe stato diviso tra loro in parti uguali.
- 18 B ha consegnato i lotti a X il 20 aprile 2006. Per tale cessione, B ha fatturato l'IVA a X che non ha esercitato il suo diritto a detrazione.

- 19 A causa delle circostanze economiche, lo sviluppo progettato dei lotti non è stato realizzato.
- 20 L'8 febbraio 2013 X ha rivenduto due lotti a B e ha fatturato l'IVA sul prezzo di vendita. X non ha dichiarato né versato l'importo di tale imposta.
- 21 Il 26 novembre 2015 l'amministrazione finanziaria ha inviato a X un avviso di accertamento avente ad oggetto l'IVA relativa al prezzo pagato da B per la cessione dei due lotti e ha riscosso detta IVA.
- 22 X ha adito il rechtbank Gelderland (tribunale del Gelderland, Paesi Bassi) con un ricorso avverso tale accertamento. Egli ha fatto valere che, in forza dell'articolo 15, paragrafo 4, della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari, l'accertamento dovrebbe essere ridotto fino a concorrenza dell'importo dell'IVA pagata alla cessione di tali lotti nel 2006.
- 23 Dopo il rigetto di tale ricorso, X ha interposto appello dinanzi al Gerechtshof Arnhem-Leeuwarden (Corte d'appello di Arnhem-Leeuwarden, Paesi Bassi), il quale ha accolto le domande di X e ha ridotto l'importo dell'accertamento del 26 novembre 2015.
- 24 Tale giudice ha considerato che l'articolo 15, paragrafo 4, della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari e l'articolo 184 della direttiva IVA non limitassero la portata del regime di rettifica alle situazioni in cui, nel momento in cui il bene ceduto viene utilizzato per la prima volta, il suo utilizzo effettivo differisca da quello previsto al momento del suo acquisto. Poiché, a suo avviso, l'uso effettivo era determinante per il diritto a detrazione, esso ha considerato che l'IVA fatturata a X all'atto dell'acquisto dei due lotti nel 2006 e non detratta all'epoca poteva essere integralmente detratta in occasione del primo utilizzo di detti lotti, ai fini di operazioni imponibili, nel 2013.
- 25 Lo Staatssecretaris van Financiën (Segretario di Stato alle Finanze, Paesi Bassi) ha adito lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi), giudice del rinvio, con un'impugnazione avverso tale sentenza, nell'ambito della quale esso fa valere che X avrebbe dovuto detrarre l'IVA relativa alla cessione dei lotti nel 2006 nel momento in cui tale imposta è divenuta esigibile. Esso ritiene, infatti, che il regime di rettifica previsto all'articolo 15, paragrafo 4, della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari non miri a concedere, a posteriori, un diritto a detrazione dell'IVA che l'operatore ha omesso di esercitare nella dichiarazione relativa al periodo in cui è sorto il diritto a detrazione, vale a dire, conformemente all'articolo 15 di tale legge, nel momento in cui l'imposta detraibile è divenuta esigibile o nel momento in cui quest'ultima gli è stata fatturata. Il regime di rettifica previsto da tale disposizione, in combinato disposto con gli articoli 184 e 185 della direttiva IVA, riguarda, a suo avviso, solo le situazioni in cui la detrazione operata è superiore o inferiore a quella che il soggetto passivo aveva il diritto di operare. Esso ritiene che, nel caso di specie, la rettifica non sia giustificata, poiché la destinazione a fini di operazioni tassate dei lotti al momento del loro acquisto corrisponde alla loro utilizzazione effettiva nel momento in cui essi sono stati utilizzati per la prima volta.
- 26 Il giudice del rinvio nutre dubbi sul modo in cui gli articoli 184 e 185 della direttiva IVA devono essere interpretati.
- 27 Riferendosi in particolare alla sentenza dell'11 aprile 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, punti 32 e 33), esso rileva che l'obbligo di rettifica è definito all'articolo 184 della direttiva IVA nel modo più ampio, secondo una formulazione che non esclude a priori alcuna possibile ipotesi di detrazione indebita. Poiché il meccanismo della rettifica mira, secondo la giurisprudenza della Corte, ad aumentare la precisione delle detrazioni al fine di garantire la neutralità dell'IVA, esso

ritiene che tale obiettivo autorizzi un'interpretazione estensiva degli articoli 184 e 185 della direttiva IVA, consentendo al soggetto passivo di rettificare, in occasione del primo utilizzo del bene di cui trattasi, l'omessa detrazione totale o parziale dell'IVA che gli era stata fatturata al momento dell'acquisto di tale bene, anche se ciò avviene dopo la scadenza del termine previsto dal diritto nazionale per effettuare la detrazione iniziale.

- 28 Il giudice del rinvio sottolinea che, alla luce delle pertinenti disposizioni del diritto olandese, tale interpretazione estensiva non equivale ad autorizzare l'esercizio del diritto a detrazione senza limiti di tempo. Infatti, tale esercizio sarebbe limitato al momento dell'acquisto o al momento del primo utilizzo dei beni o dei servizi interessati. Successivamente sarebbero applicabili, da un lato, il termine di decadenza di sei settimane previsto dal diritto nazionale e, dall'altro, la facoltà per l'amministrazione finanziaria di rettificare, per un periodo di cinque anni, l'importo dell'IVA dovuta mediante un avviso di accertamento.
- 29 Tuttavia, il giudice del rinvio si chiede se una siffatta interpretazione estensiva sia conforme alla giurisprudenza della Corte che, a suo avviso, sembra restringere l'ambito di applicazione dell'articolo 184 e dell'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva IVA alle ipotesi in cui un mutamento delle circostanze avvenga successivamente al periodo cui si riferisce la detrazione iniziale. A tal riguardo, esso fa riferimento, in particolare, alla sentenza del 27 giugno 2018, Varna Holideis (C-364/17, EU:C:2018:500, punto 29 e giurisprudenza ivi citata), nonché alla sentenza del 27 marzo 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, punti da 26 a 29 e 43).
- 30 Il giudice del rinvio sottolinea inoltre che un'interpretazione siffatta non appare conciliabile con la giurisprudenza della Corte, come derivante in particolare dalla sentenza del 12 aprile 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punto 36) e dalla sentenza del 30 aprile 2020, CTT – Correios de Portugal (C-661/18, EU:C:2020:335, punto 59), secondo cui, da un lato, in forza del principio della certezza del diritto, il termine di decadenza non può essere considerato incompatibile con il regime stabilito dalla direttiva IVA, fatto salvo il rispetto dei principi di equivalenza e di effettività, e, dall'altro, la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA senza alcuna limitazione temporale contrasterebbe col principio della certezza del diritto, il quale esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, con riferimento ai diritti e agli obblighi dello stesso nei confronti dell'amministrazione finanziaria, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione.
- 31 Il giudice del rinvio ritiene che la giurisprudenza della Corte non abbia espressamente escluso dal regime di rettifica il caso in cui il soggetto passivo, al momento dell'acquisto di un bene, non abbia esercitato il proprio diritto a detrazione dell'IVA. Esso ritiene che sarebbe sproporzionato, in una situazione del genere, negare al soggetto passivo l'esercizio del suo diritto a detrazione nel momento in cui egli inizia ad utilizzare il bene di cui trattasi, dal momento che non sono stati accertati evasioni, abusi di diritto e effetti negativi per l'Erario.
- 32 Alla luce delle suesposte considerazioni, 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 184 e 185 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che il soggetto passivo che all'acquisto di un bene o di un servizio abbia omesso di effettuare la detrazione dell'imposta a monte (...), in virtù del previsto impiego per operazioni soggette a imposta, entro il termine di decadenza nazionale applicabile, ha il diritto di effettuare detta

detrazione in sede di rettifica – in occasione della prima immissione in uso di tale bene o servizio – qualora al momento della suddetta rettifica l'uso effettivo non sia diverso dall'uso previsto.

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

### **Sulle questioni pregiudiziali**

- 33 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 184 e 185 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che ostano a che ad un soggetto passivo che abbia omesso di esercitare, prima della scadenza del termine di decadenza previsto dal diritto nazionale, il diritto alla detrazione dell'IVA relativa all'acquisto di un bene o di un servizio, venga negata la possibilità di procedere successivamente a tale detrazione, in occasione del primo utilizzo a fini di operazioni imponibili di tale bene o di tale servizio, a titolo di rettifica, anche qualora non siano stati constatati abusi di diritto, evasioni o perdite di introiti fiscali.
- 34 La Corte ha ripetutamente dichiarato che il diritto a detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni (sentenza del 12 aprile 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).
- 35 A termini dell'articolo 167 e dell'articolo 179, primo comma, della direttiva IVA, il diritto a detrazione va esercitato, in linea di principio, nel corso dello stesso periodo in cui è sorto, ossia nel momento in cui l'imposta diventa esigibile. Dall'articolo 63 di tale direttiva risulta che il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui la cessione di beni o la prestazione di servizi è effettuata (v., in tal senso, sentenza del 21 ottobre 2021, Wilo Salmson France, C-80/20, EU:C:2021:870, punto 84 e giurisprudenza ivi citata).
- 36 Inoltre, tale diritto a detrazione va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte (sentenza del 12 aprile 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punto 29 e giurisprudenza ivi citata).
- 37 Un soggetto passivo può tuttavia essere autorizzato ad operare la detrazione, ai sensi degli articoli 180 e 182 della direttiva IVA, anche se non ha esercitato il proprio diritto nel periodo in cui tale diritto è sorto, fatto salvo, peraltro, il rispetto delle condizioni e delle modalità fissate dalle normative nazionali (sentenza del 12 aprile 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).
- 38 A tal riguardo, il giudice del rinvio rileva che la legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari non prevede la possibilità per un soggetto passivo di esercitare il diritto a detrazione dopo la scadenza del termine di deposito della dichiarazione relativa al periodo in cui tale diritto è sorto.
- 39 Tuttavia, secondo il giudice del rinvio, dalle norme generali di procedura tributaria risulta che al soggetto passivo può essere riconosciuta tale possibilità, fatto salvo il rispetto di un termine di sei settimane per presentare un reclamo contro l'importo che ha versato per dichiarazione. In tal

caso, l'operatore economico deve proporre reclamo entro sei settimane dal pagamento dell'imposta su dichiarazione e, in caso di rimborso dell'IVA, entro sei settimane dalla data della decisione di rimborso.

- 40 Dalle indicazioni fornite dal giudice del rinvio risulta che X, dopo aver omesso di esercitare il suo diritto alla detrazione dell'IVA sull'acquisto dei lotti di terreno nel 2006, non si è avvalsa di tale facoltà entro il termine di decadenza previsto. Solo in occasione del suo ricorso avverso l'avviso di accertamento del 26 novembre 2015, X ha chiesto di esercitare il diritto alla detrazione di tale IVA, ossia più di nove anni dopo la cessione dei lotti.
- 41 Orbene, va osservato, in primo luogo, che la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA senza alcuna limitazione temporale contrasterebbe col principio della certezza del diritto, il quale esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, con riferimento ai diritti e agli obblighi dello stesso nei confronti dell'amministrazione finanziaria, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione (sentenze dell'8 maggio 2008, *Ecotrade*, C-95/07 e C-96/07, EU:C:2008:267, punto 44; del 12 luglio 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, punto 48, nonché del 12 aprile 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).
- 42 La Corte ha quindi già avuto modo di dichiarare che un termine di decadenza la cui scadenza porti a sanzionare il contribuente non sufficientemente diligente, il quale abbia omesso di richiedere la detrazione dell'IVA a monte, privandolo del diritto a detrazione, non può essere considerato incompatibile col regime instaurato dalla direttiva IVA, purché, da un lato, detto termine si applichi allo stesso modo ai diritti analoghi in materia fiscale fondati sul diritto interno e a quelli fondati sul diritto dell'Unione (principio di equivalenza) e, dall'altro, esso non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione (principio di effettività) (sentenze dell'8 maggio 2008, *Ecotrade*, C-95/07 e C-96/07, EU:C:2008:267, punto 46 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 12 aprile 2018, *Biosafe – Indústria de Reciclagens*, C-8/17, EU:C:2018:249, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).
- 43 In secondo luogo, per quanto riguarda l'obbligo di rettifica della detrazione dell'IVA previsto agli articoli 184 e 185 della direttiva IVA, esso è certamente definito in modo ampio in quanto «la detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto». Tale formulazione non esclude a priori alcuna possibile ipotesi di detrazione indebita e la portata generale dell'obbligo di rettifica è avvalorata dall'esplicita elencazione delle eccezioni consentite dalla direttiva IVA all'articolo 185, paragrafo 2, di quest'ultima (sentenza dell'11 aprile 2018, *SEB bankas*, C-532/16, EU:C:2018:228, punti 32 e 33).
- 44 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).
- 45 Tuttavia, la Corte ha stabilito che il meccanismo di rettifica è applicabile solo se esiste un diritto alla detrazione (v., in tal senso, sentenza del 30 marzo 2006, *Uudenkaupungin kaupunki*, C-184/04, EU:C:2006:214, punto 37). Orbene, gli articoli 184 e 185 della direttiva IVA non possono dar luogo a un diritto a detrazione (v., per analogia, sentenze dell'11 luglio 1991, *Lennartz*, C-97/90, EU:C:1991:315, punti 11 e 12, nonché del 2 giugno 2005, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen*, C-378/02, EU:C:2005:335, punto 38).

- 46 Ne consegue che il meccanismo di rettifica previsto dalla direttiva IVA non è applicabile quando il soggetto passivo ha ommesso di esercitare il diritto a detrazione dell'IVA e lo ha perso a causa della scadenza di un termine di decadenza.
- 47 Di conseguenza, tale meccanismo non si applica in circostanze, come quelle di cui al procedimento principale, in cui il soggetto passivo che ha ommesso di esercitare il diritto a detrazione dell'IVA al momento dell'acquisto del bene che serve a fondare tale diritto intende esercitarlo in occasione del primo uso di tale bene, mentre il termine di decadenza previsto dal diritto nazionale per l'esercizio del diritto è scaduto. Poco importa, a tal riguardo, che il primo utilizzo di detto bene differisca o meno da quello previsto al momento del suo acquisto.
- 48 Il principio di neutralità fiscale non rimette in discussione tale conclusione. È vero che il meccanismo di rettifica costituisce parte integrante del regime di detrazione istituito dalla direttiva IVA e mira ad aumentare la precisione delle detrazioni, in modo da assicurare la neutralità fiscale, la quale costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dal legislatore dell'Unione (sentenza del 17 settembre 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).
- 49 Tuttavia, il principio di neutralità fiscale non è una norma di diritto primario, ma un principio interpretativo che deve essere applicato insieme ad altri principi, tra cui quello della certezza del diritto (v., per analogia, sentenze del 19 luglio 2012, Deutsche Bank, C-44/11, EU:C:2012:484, punto 45, e del 9 marzo 2017, Oxycure Belgium, C-573/15, EU:C:2017:189, punto 32).
- 50 Di conseguenza, il principio di neutralità fiscale non può avere l'effetto di consentire ad un soggetto passivo di rettificare un diritto a detrazione che non ha esercitato prima della scadenza di un termine di decadenza e che ha così perduto.
- 51 Quanto all'assenza di evasione o di abuso di diritto o ancora di effetti negativi per il gettito fiscale dello Stato membro interessato, tali elementi non possono giustificare che un soggetto passivo possa eludere un termine di decadenza. Una siffatta interpretazione sarebbe contraria al principio della certezza del diritto, come ricordato al punto 41 della presente sentenza, il quale esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, con riferimento ai diritti e agli obblighi dello stesso nei confronti dell'amministrazione finanziaria, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione.
- 52 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni presentate dichiarando che gli articoli 184 e 185 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a che ad un soggetto passivo, il quale abbia ommesso di esercitare, prima della scadenza del termine di decadenza previsto dal diritto nazionale, il diritto alla detrazione dell'IVA relativa all'acquisto di un bene o di un servizio, venga negata la possibilità di procedere successivamente a tale detrazione, in occasione del primo utilizzo a fini di operazioni imponibili di detto bene o di detto servizio, a titolo di rettifica, anche qualora non siano stati constatati abusi di diritto, evasioni o perdite di gettito fiscale.

### **Sulle spese**

- 53 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 (Decima Sezione) dichiara:

**Gli articoli 184 e 185 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010,**

**devono essere interpretati nel senso che:**

**essi non ostano a che ad un soggetto passivo, il quale abbia omesso di esercitare, prima della scadenza del termine di decadenza previsto dal diritto nazionale, il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) relativa all'acquisto di un bene o di un servizio, venga negata la possibilità di procedere successivamente a tale detrazione, in occasione del primo utilizzo a fini di operazioni imponibili di detto bene o di detto servizio, a titolo di rettifica, anche qualora non siano stati constatati abusi di diritto, evasioni o perdite di gettito fiscale.**

Firme