

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

30 giugno 2022 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 137 – Regime di assoggettamento opzionale – Presupposti – Normativa nazionale che subordina il diritto di un soggetto passivo di optare per l'assoggettamento all'IVA della vendita di un bene immobile alla condizione che tale bene sia ceduto a un soggetto passivo già registrato ai fini dell'IVA – Obbligo di rettificare le detrazioni dell'IVA in caso di mancato rispetto di tale condizione – Principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità»

Nella causa C-56/21,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Mokestinis komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Commissione per il contenzioso tributario presso il governo della Repubblica di Lituania), con decisione del 16 ottobre 2020, pervenuta in cancelleria il 29 gennaio 2021, nel procedimento

UAB «ARVI» ir ko

contro

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da A. Prechal, presidente di sezione, J. Passer, F. Biltgen (relatore), N. Wahl e M.L. Arastey Sahún, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la UAB «ARVI» ir ko, da L. Augustinavičienė e A. Paulauskas, advokatai;
- per il governo lituano, da K. Dieninis e V. Kazlauskaitė-Švenčionienė, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da J. Jokubauskaitė e L. Lozano Palacios, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 24 marzo 2022,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 135 e 137

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»), nonché sui principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità.

2 La domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la UAB «ARVI» ir ko (in prosieguo: l'«Arvi») e la Valstybin? mokes?i? inspekcija prie Lietuvos Respublikos finans? ministerijos (Ispettorato nazionale delle imposte presso il Ministero delle Finanze della Repubblica di Lituania; in prosieguo: l'«Ispettorato nazionale delle imposte»), in merito all'esercizio del diritto di optare per l'imposizione di un bene immobile venduto a un soggetto passivo non registrato ai fini dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) al momento della vendita e alle modalità di attuazione del diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 135, paragrafo 1, della direttiva IVA prevede quanto segue:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

j) le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi attiguo, divers[e] da quell[e] effettuate anteriormente alla prima occupazione];

(...)».

4 L'articolo 137 di tale direttiva così dispone:

«1. Gli Stati membri possono accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione delle operazioni seguenti:

(...)

b) le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi attiguo, diverse da quelle [effettuate anteriormente alla prima occupazione];

(...)

2. Gli Stati membri stabiliscono le modalità di esercizio del diritto di opzione previsto al paragrafo 1.

Gli Stati membri possono restringere la portata di tale diritto».

5 Ai sensi dell'articolo 168 della suddetta direttiva:

«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 213, paragrafo 1, della direttiva medesima prevede quanto segue:

«Il soggetto passivo deve dichiarare l'inizio, la variazione e la cessazione della propria attività in qualità di soggetto passivo».

7 L'articolo 214, paragrafo 1, della direttiva IVA così dispone:

«Gli Stati membri prendono i provvedimenti necessari affinché siano identificate tramite un numero individuale le persone seguenti:

a) ogni soggetto passivo, fatta eccezione per quelli di cui all'articolo 9, paragrafo 2, che effettua nel loro rispettivo territorio cessioni di beni o prestazioni di servizi che gli diano diritto a detrazione, diverse dalle cessioni di beni o prestazioni di servizi per le quali l'IVA è dovuta unicamente dal destinatario a norma degli articoli da 194 a 197 e 199;

(...)».

Diritto lituano

8 L'articolo 32, paragrafo 3, del Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas Nr. IX-751 (legge della Repubblica di Lituania n. IX-751 relativa all'imposta sul valore aggiunto), del 5 marzo 2002 (Žin., 2002, n. 35-1271), nella versione applicabile ai fatti del procedimento principale (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), prevede quanto segue:

«Il soggetto passivo ha il diritto di optare per l'imposizione dell'IVA secondo le modalità stabilite dalla presente legge sui beni immobili per natura che sono esenti da IVA in virtù dei paragrafi 1 e 2 del presente articolo, se il bene è venduto o altrimenti ceduto a un soggetto passivo che è registrato come soggetto passivo IVA (...) e una siffatta opzione è effettiva per non meno di 24 mesi a decorrere dal giorno in cui il soggetto passivo ha dichiarato tale opzione, per tutte le relative operazioni concluse da quest'ultimo. Il soggetto passivo dichiara la propria opzione secondo le modalità fissate dall'autorità tributaria centrale. (...)».

9 L'articolo 58, paragrafo 1, di tale legge così dispone:

«Il soggetto passivo dell'IVA ha il diritto a detrazione dell'imposta assolta a monte e/o dell'imposta all'importazione su beni e/o servizi acquistati e/o importati, a condizione che detti beni e/o servizi siano destinati a essere impiegati per le seguenti attività di tale soggetto passivo:

1) cessione di beni e/o prestazione di servizi soggetti ad IVA;

(...)».

10 L'articolo 67, paragrafo 2, di detta legge è del seguente tenore:

«Le detrazioni devono essere rettifiche secondo le modalità di cui al presente articolo: per i beni immobili per natura, per 10 anni (...) a decorrere dal periodo d'imposta in cui l'imposta assolta a monte e/o all'importazione sul bene immobile è stata interamente o parzialmente detratta (in caso di miglorie di un fabbricato o di una struttura la detrazione dell'imposta assolta a monte per i beni d'investimento materiali così prodotti è rettificata per una durata di 10 anni a decorrere dal periodo d'imposta nel corso del quale sono stati ultimati i lavori di migloria). (...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

11 Il 15 aprile 2020, a seguito di un controllo sulla regolarità del calcolo, della dichiarazione e

del pagamento dell'IVA da parte dell'Arvi, la Kauno apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (Ispettorato regionale delle imposte del distretto di Kaunas, Lituania; in prosieguo: l'«Ispettorato regionale delle imposte») ha redatto un verbale di verifica fiscale in cui si constatava che la suddetta società aveva erroneamente applicato l'IVA a valle nell'ambito della vendita, avvenuta l'8 maggio 2015, di un bene immobile alla UAB «Investicijų ir inovacijų fondas» (in prosieguo: la «Fondas»). Infatti, secondo tale verbale, l'Ispettorato regionale delle imposte ha considerato che, poiché al momento di detta vendita, la Fondas non era ancora registrata ai fini dell'IVA, l'Arvi non poteva optare per l'imposizione di tale operazione né, di conseguenza, fatturare l'IVA corrispondente a valle, cosicché essa avrebbe dovuto, nella sua dichiarazione IVA, rettificare l'importo dell'IVA detratta a monte.

12 Con decisione del 22 maggio 2020, tale ispezione ha confermato il suddetto verbale di verifica e ha ingiunto all'Arvi di pagare l'importo corrispondente dell'IVA, maggiorato di sanzioni e interessi di mora.

13 Dato che il reclamo proposto avverso tale decisione è stato respinto con decisione dell'Ispettorato nazionale delle imposte del 23 luglio 2020, l'Arvi ha adito la Mokestinė ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Commissione per il contenzioso tributario presso il governo della Repubblica di Lituania).

14 Tale organo si chiede, innanzitutto, se, scegliendo, nell'esercizio del suo potere discrezionale, di subordinare il diritto di optare per l'imposizione alla condizione che l'acquirente sia esclusivamente un soggetto passivo IVA registrato, il legislatore lituano abbia rispettato la direttiva IVA, alla luce degli obiettivi e allo spirito di quest'ultima. Esso s'interroga, poi, se la scelta del soggetto passivo di assoggettare ad IVA la cessione di un vecchio bene immobile, laddove tale scelta non soddisfi la condizione, prevista all'articolo 32 della legge sull'IVA, che l'acquirente sia un soggetto passivo IVA registrato, consenta comunque di considerare tale operazione come una cessione di un bene d'investimento soggetto all'IVA che non comporta l'obbligo per il fornitore di rettificare la detrazione dell'IVA. Esso chiede infine se, esigendo che il fornitore rettifichi la detrazione dell'IVA pagata a monte, qualora l'acquirente del bene sia stato registrato ai fini dell'IVA un mese dopo la conclusione dell'operazione, l'Ispettorato nazionale delle imposte agisca conformemente allo spirito della direttiva IVA e ai principi elaborati dalla giurisprudenza della Corte.

15 In tale contesto, la Mokestinė ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos vyriausybės (Commissione per il contenzioso tributario presso il governo della Repubblica di Lituania) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se una normativa nazionale secondo la quale un soggetto passivo IVA può optare per l'applicazione dell'IVA su beni immobili esenti da IVA solo nel caso in cui il bene sia trasferito a un soggetto che, al momento della conclusione dell'operazione, era registrato come soggetto passivo IVA, sia compatibile con gli articoli 135 e 137 e con i principi di neutralità fiscale e di effettività.

2) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se un'interpretazione della normativa nazionale secondo la quale il fornitore di un bene immobile deve rettificare la detrazione dell'IVA assolta per l'acquisto del bene immobile trasferito, allorché ha scelto di applicare l'IVA per la cessione del bene immobile e una siffatta opzione è esclusa dalla normativa nazionale a causa del solo fatto che l'acquirente non ha la qualità di soggetto passivo IVA registrato, sia conforme alle disposizioni della direttiva [IVA] che disciplinano il diritto del fornitore alla detrazione dell'IVA e la rettifica della detrazione, nonché ai principi di neutralità e di effettività.

3) Se una prassi amministrativa in base alla quale, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, il fornitore di un bene immobile è obbligato a rettificare la detrazione

dell'IVA assolta a monte sull'acquisto/sulla produzione del bene immobile, poiché l'operazione di cessione di detto bene immobile è considerata come una cessione di beni immobili esente da IVA in ragione dell'assenza del diritto di optare per l'applicazione dell'IVA (in quanto l'acquirente non ha un numero di identificazione IVA al momento della conclusione dell'operazione), sebbene al momento della conclusione dell'operazione l'acquirente del bene immobile avesse richiesto la registrazione come soggetto passivo IVA e un mese dopo la conclusione dell'operazione fosse stato registrato, sia compatibile con le disposizioni della direttiva [IVA] che disciplinano il diritto del fornitore alla detrazione dell'IVA e la rettifica della detrazione e con il principio di neutralità dell'IVA. Se, in tal caso, sia importante determinare se l'acquirente del bene immobile, registrato come soggetto passivo IVA dopo l'operazione, abbia effettivamente utilizzato il bene acquistato nell'ambito di attività soggette a IVA e non sussistano prove di frode o abuso».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione pregiudiziale

16 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 135 e 137 della direttiva IVA nonché i principi di neutralità fiscale e di effettività debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale che subordina il diritto di un soggetto passivo di optare per l'assoggettamento all'IVA della vendita di un bene immobile alla condizione che tale bene sia ceduto a un soggetto passivo che, al momento della conclusione dell'operazione, è già registrato ai fini dell'IVA.

17 A tale riguardo occorre rilevare, da un lato, che l'articolo 137 della direttiva IVA prevede, al paragrafo 1, che gli Stati membri possono accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione, in particolare, delle «cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi pertinente, diverse da quelle [effettuate anteriormente alla prima occupazione]», e precisa, al paragrafo 2, che gli Stati membri «stabiliscono le modalità di esercizio del diritto di opzione previsto al paragrafo 1» e «possono restringere la portata di tale diritto».

18 Dall'altro lato, dalla giurisprudenza della Corte relativa all'articolo 13, C, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1), ma trasponibile per analogia all'articolo 137 della direttiva IVA, il cui tenore è sostanzialmente identico, risulta che gli Stati membri possono, in forza della facoltà prevista da tale articolo, dare ai beneficiari delle esenzioni previste da questa direttiva la possibilità di rinunciare all'esenzione, o in tutti i casi o entro certi limiti, o ancora secondo determinate modalità (v., per analogia, sentenza del 12 gennaio 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).

19 Pertanto, l'articolo 137 della direttiva IVA conferisce agli Stati membri non solo la possibilità di concedere ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione di operazioni contemplate da tale disposizione, ma anche il potere di restringere la portata di tale diritto o di sopprimerlo. Gli Stati membri dispongono quindi di un ampio potere discrezionale nell'ambito di tale articolo, poiché spetta loro valutare se occorra introdurre o meno il diritto di opzione, in base a quanto essi ritengano opportuno in funzione del contesto esistente nel loro paese in un dato momento (v., in tal senso, sentenza del 12 gennaio 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, punti 28 e 29 nonché giurisprudenza ivi citata).

20 Nell'esercizio del loro potere discrezionale relativo al diritto d'opzione, gli Stati membri possono anche escludere talune operazioni o talune categorie di soggetti passivi dall'ambito di applicazione di tale diritto (v., per analogia, sentenza del 12 gennaio 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C?246/04, EU:C:2006:22, punto 30).

21 Tuttavia, quando gli Stati membri fanno uso della facoltà, di cui dispongono, di restringere la portata del diritto d'opzione e di determinare le modalità del suo esercizio, essi devono rispettare gli obiettivi ed i principi generali della direttiva IVA, in particolare il principio della neutralità fiscale e il requisito di applicazione corretta, semplice ed uniforme delle esenzioni previste (v., per analogia, sentenza del 12 gennaio 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C?246/04, EU:C:2006:22, punto 31).

22 Nel caso di specie, la normativa nazionale di cui al procedimento principale, nella parte in cui fissa le modalità della rinuncia all'esenzione di cui all'articolo 135, paragrafo 1, lettera j), della direttiva IVA, si limita a stabilire le condizioni alle quali il soggetto passivo può esercitare il suo diritto di optare per l'imposizione della cessione di immobili che gli conferirà il diritto a detrazione.

23 La normativa nazionale di cui al procedimento principale è, a tale riguardo, analoga a quella oggetto della causa che ha dato luogo alla sentenza del 9 settembre 2004, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg* (C?269/03, EU:C:2004:512), e che, adottata da uno Stato membro che si era avvalso della facoltà di accordare ai propri soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione delle operazioni di affitto e di locazione di beni immobili, subordinava l'integrale deduzione dell'IVA versata a monte all'ottenimento di un'approvazione previa, non retroattiva, da parte dell'amministrazione finanziaria. Orbene, in tale sentenza, la Corte ha dichiarato, da un lato, che, quando uno Stato membro subordina il diritto di optare per l'imposizione a determinati requisiti di legge, una procedura di approvazione previa consente di verificare la sussistenza di tali requisiti e, dall'altro lato, che una procedura di approvazione come quella introdotta da tale Stato membro non è volta a ledere il diritto a detrazione, bensì consente, al contrario, il pieno esercizio di tale diritto, a patto che siano rispettate determinate condizioni (v., in tal senso, sentenza del 9 settembre 2004, *Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg*, C?269/03, EU:C:2004:512, punti 26 e 28).

24 La stessa conclusione si impone per una normativa come quella di cui al procedimento principale, dal momento che essa si limita a fissare le modalità di esercizio del diritto dei soggetti passivi di optare per l'imposizione delle operazioni che sono, in linea di principio, esenti. Una normativa siffatta non lede il diritto a detrazione ma, al contrario, consente, qualora tale opzione sia esercitata conformemente alle modalità previste a tal fine, l'esercizio di tale diritto che, in mancanza di detta opzione, sarebbe escluso. Inoltre, la condizione secondo cui il venditore di un bene immobile può optare per l'imposizione dell'operazione di vendita solo se l'acquirente è un soggetto passivo già registrato ai fini dell'IVA al momento della vendita contribuisce a garantire un'applicazione dell'esercizio del diritto di opzione nel rispetto della certezza del diritto.

25 Tale conclusione resta invariata nonostante l'argomento, dedotto in particolare dalla Commissione, secondo il quale detta condizione sarebbe in contrasto con la giurisprudenza della Corte elaborata in particolare al punto 32 della sentenza del 7 marzo 2018, *Dobre* (C?159/17, EU:C:2018:161), secondo la quale l'identificazione ai fini dell'IVA, di cui all'articolo 214 della direttiva IVA, nonché l'obbligo per il soggetto passivo di dichiarare l'inizio, la variazione e la cessazione delle proprie attività, di cui all'articolo 213 di tale direttiva, costituiscono soltanto requisiti formali ai fini del controllo e, pertanto, non possono rimettere in discussione, in particolare, il diritto alla detrazione dell'IVA, nei limiti in cui le condizioni sostanziali che fanno sorgere tale diritto siano soddisfatte. Infatti, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 56 delle sue conclusioni, tale giurisprudenza è irrilevante nel caso di specie, poiché il procedimento

principale riguarda non già il diritto a detrazione dell'acquirente non ancora registrato al momento dell'acquisto del bene immobile in questione, bensì le modalità dell'esercizio, da parte del venditore, del suo diritto di optare per l'imposizione dell'operazione di cessione del bene immobile.

26 Alla luce di tali considerazioni, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che gli articoli 135 e 137 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa nazionale che subordini il diritto di un soggetto passivo di optare per l'assoggettamento all'IVA della vendita di un bene immobile alla condizione che tale bene sia ceduto a un soggetto passivo che, al momento della conclusione dell'operazione, è già registrato ai fini dell'IVA.

Sulle questioni seconda e terza

27 Con la seconda e con la terza questione, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se le disposizioni della direttiva IVA nonché i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa e a una prassi nazionali in forza delle quali il venditore di un bene immobile è tenuto a rettificare la detrazione dell'IVA pagata a monte su tale bene in seguito al rifiuto di riconoscergli il diritto di optare per l'imposizione di tale vendita per il motivo che, alla data di quest'ultima, l'acquirente non soddisfaceva le condizioni previste per l'esercizio, da parte del venditore, di tale diritto.

28 Al fine di rispondere a detta questione, si deve, in primo luogo, constatare che l'obbligo di rettifica di cui trattasi nel procedimento principale deriva dal fatto che non vi è stata, nel caso di specie, una rinuncia valida all'esenzione di tale operazione.

29 In secondo luogo, per quanto riguarda il principio di neutralità fiscale, la Corte ha stabilito che tale principio osta in particolare a che prestazioni di servizi simili, che sono quindi in concorrenza tra di loro, siano trattate in maniera diversa sotto il profilo dell'IVA (v., in tal senso, sentenza del 12 gennaio 2006, *Turn- und Sportunion Waldburg*, C-246/04, EU:C:2006:22, punto 33 e giurisprudenza ivi citata).

30 Nel caso di specie, né dalla domanda di pronuncia pregiudiziale né dalle osservazioni presentate alla Corte risulta che la normativa o la prassi nazionali di cui trattasi nel procedimento principale istituiscano una differenza di trattamento tra operazioni simili e in concorrenza tra loro. Infatti, per le ragioni più ampiamente esposte dall'avvocato generale ai paragrafi da 30 a 35 e 46 delle sue conclusioni, il diritto di optare per l'imposizione della cessione di un bene immobile ha lo scopo di evitare al soggetto passivo che procede a tale cessione svantaggi concorrenziali, il che mira appunto ad attuare il principio di neutralità fiscale, e le condizioni di esercizio del diritto di opzione all'imposizione stabilite dalla normativa nazionale di cui al procedimento principale sono le stesse per tutti i soggetti passivi, indipendentemente dalla loro capacità o dalla loro forma giuridica, dal momento che detto esercizio dipende unicamente dalla registrazione dell'acquirente ai fini dell'IVA al momento della cessione del bene.

31 In terzo luogo, per quanto riguarda il principio di effettività, che osta a che una disposizione processuale nazionale renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'applicazione del diritto dell'Unione, nella fattispecie l'esercizio del diritto a detrazione, occorre ricordare che, come risulta dal punto 24 della presente sentenza, una normativa come quella di cui trattasi nel procedimento principale si limita a fissare le modalità di esercizio del diritto dei soggetti passivi di optare per l'imposizione delle operazioni che, in linea di principio, sono esenti e non lede il diritto a detrazione. Inoltre, né dalla domanda di pronuncia pregiudiziale né dalle osservazioni depositate dinanzi alla Corte risulta che la normativa nazionale di cui al procedimento principale o l'applicazione che ne viene fatta dall'amministrazione possano in qualche modo rendere l'esercizio del diritto a detrazione praticamente impossibile o eccessivamente difficile.

32 Al contrario, le condizioni di esercizio del diritto di opzione sono conosciute in anticipo e, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 53 delle sue conclusioni, un soggetto passivo come l'Arvi dispone di vari mezzi per poter rispettare le condizioni stabilite a livello nazionale ed effettivamente esercitare il suo diritto a detrazione.

33 Pertanto, il principio di effettività non osta a una normativa o a una prassi nazionali come quelle di cui trattasi nel procedimento principale.

34 In quarto luogo, per quanto riguarda la questione se la normativa nazionale di cui al procedimento principale o l'applicazione che ne viene fatta dall'amministrazione finanziaria siano conformi al principio di proporzionalità, parimenti evocato dal giudice del rinvio, occorre ricordare che, secondo la giurisprudenza della Corte, per essere conforme a detto principio, una misura nazionale deve essere idonea a garantire la realizzazione dell'obiettivo che persegue senza eccedere quanto necessario a tal fine (v., in tal senso, sentenza del 26 ottobre 2010, Schmelz, C-97/09, EU:C:2010:632, punto 58).

35 Nel caso di specie, il requisito secondo cui l'acquirente deve essere un soggetto passivo già registrato ai fini dell'IVA al momento della vendita affinché il venditore possa optare per l'imposizione dell'operazione contribuisce alla tutela della certezza del diritto del prestatore, in quanto gli consente di assicurarsi che potrà validamente esercitare il suo diritto di optare per l'imposizione e a garantire l'esatta riscossione dell'IVA. Un siffatto requisito è quindi idoneo a realizzare l'obiettivo perseguito.

36 Inoltre, essa non eccede quanto necessario a tal fine, in quanto consente di garantire che, prima della realizzazione dell'operazione che il soggetto passivo intende assoggettare a imposizione, in seguito all'esercizio del suo diritto di opzione, detto soggetto sia in grado di sapere se potrà validamente esercitare tale diritto di opzione, e ciò senza che egli stesso o l'amministrazione finanziaria debbano procedere a lunghe verifiche o ricerche sulla qualità di soggetto passivo dell'acquirente.

37 Alla luce delle spiegazioni fornite dal giudice del rinvio nella sua domanda di pronuncia pregiudiziale, occorre aggiungere che le autorità competenti non possono tener conto, al di là della circostanza che l'operazione sia o meno esente, di altre circostanze quali l'uso che l'acquirente ha fatto del bene immobile. Infatti, l'elemento rilevante ai fini del diritto a detrazione e dell'eventuale obbligo di rettifica è la natura dell'attività per la quale il soggetto passivo venditore ha utilizzato il bene immobile in questione. Tener conto inoltre, al fine di determinare se vi sia o meno un'operazione soggetta ad IVA, dell'uso che l'acquirente del bene immobile ne farà in seguito lederebbe il principio della certezza del diritto. Ciò è tanto più vero in quanto spetterebbe all'acquirente rettificare l'IVA detratta a monte se egli dovesse utilizzare il suddetto bene immobile per operazioni esenti o non rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA. Un siffatto cambiamento di destinazione non può tuttavia comportare che la rettifica di una detrazione dell'IVA relativa a

una cessione di beni o a una prestazione di servizi gravi su un soggetto passivo diverso da quello che ha effettuato detta detrazione (v., in tal senso, sentenza del 26 novembre 2020, Sögaard Fastigheter, C-787/18, EU:C:2020:964, punti 46 e 47).

38 Nel caso di specie, l'uso che la Fondas ha fatto del bene immobile acquistato dall'Arvi non può quindi incidere sul diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte dall'Arvi al momento dell'acquisto di tale bene. Si tratta di due operazioni distinte concernenti soggetti passivi distinti che svolgono ciascuno la propria attività economica.

39 Per il resto, per quanto riguarda la questione se spetti al giudice del rinvio verificare che non vi sia stata frode o abuso, è sufficiente ricordare, da un lato, che, se l'amministrazione finanziaria dovesse constatare che il diritto a detrazione è stato esercitato in modo fraudolento o abusivo, essa sarebbe legittimata a chiedere, con effetto retroattivo, il rimborso delle somme detratte (sentenza del 28 febbraio 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punto 52). Dall'altro lato, i soggetti passivi sono generalmente liberi di scegliere le strutture organizzative o le modalità operative che ritengano più idonee per le loro attività economiche nonché al fine di limitare i loro oneri fiscali, in quanto il principio di divieto di pratiche abusive vieta unicamente le costruzioni meramente artificiose, prive di effettività economica, realizzate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria agli obiettivi della direttiva IVA (v., in tal senso, ordinanza del 3 settembre 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punto 62 e giurisprudenza ivi citata).

40 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla seconda e alla terza questione dichiarando che le disposizioni della direttiva IVA nonché i principi di neutralità fiscale, effettività e proporzionalità devono essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa e a una prassi nazionali in forza delle quali il venditore di un bene immobile è tenuto a rettificare la detrazione dell'IVA pagata a monte su tale bene in seguito al rifiuto di riconoscergli il diritto di optare per l'imposizione di tale vendita per il motivo che, alla data di quest'ultima, l'acquirente non soddisfaceva le condizioni previste per l'esercizio, da parte del venditore, di tale diritto. Sebbene l'uso effettivo del bene immobile di cui trattasi da parte dell'acquirente nell'ambito di attività soggette all'IVA sia irrilevante al riguardo, le autorità competenti sono tuttavia tenute a verificare l'eventuale esistenza di una frode o di un abuso in capo al soggetto passivo che abbia inteso esercitare il suo diritto di optare per l'imposizione dell'operazione di cui trattasi.

Sulle spese

41 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:

1) Gli articoli 135 e 137 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 che subordini il diritto di un soggetto passivo di optare per l'assoggettamento all'imposta sul valore aggiunto (IVA) della vendita di un bene immobile alla condizione che tale bene sia ceduto a un soggetto passivo che, al momento della conclusione dell'operazione, è già registrato ai fini dell'IVA.

2) Le disposizioni della direttiva 2006/112 nonché i principi di neutralità fiscale, effettività e proporzionalità devono essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa e a una prassi nazionali in forza delle quali il venditore di un bene immobile è tenuto a rettificare la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) pagata a monte su tale bene in seguito al rifiuto di riconoscergli il diritto di optare per l'imposizione di tale vendita per il

motivo che, alla data di quest'ultima, l'acquirente non soddisfaceva le condizioni previste per l'esercizio, da parte del venditore, di tale diritto. Sebbene l'uso effettivo del bene immobile di cui trattasi da parte dell'acquirente nell'ambito di attività soggette all'IVA sia irrilevante al riguardo, le autorità competenti sono tuttavia tenute a verificare l'eventuale esistenza di una frode o di un abuso in capo al soggetto passivo che abbia inteso esercitare il suo diritto di optare per l'imposizione dell'operazione di cui trattasi.

Firme

* Lingua processuale: il lituano.