

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

MELCHIOR WATHELET

presentate il 30 maggio 2013 (1)

Causa C-622/11

Staatssecretaris van Financiën

contro

Pactor Vastgoed BV

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dallo Hoge Raad der Nederlanden (Paesi Bassi)]

«Sesta direttiva IVA – Articolo 20 – Diritto alla detrazione – Rettifica delle detrazioni – Cessione di un bene immobile da un fornitore a una società immobiliare – Riscossione dell'IVA dovuta a seguito della rettifica di una detrazione nei confronti di un soggetto diverso da quello che ha operato inizialmente detta detrazione ed estraneo all'operazione imponibile che ha dato luogo alla detrazione stessa»

Indice

I – Contesto normativo

A – Diritto dell'Unione

B – Diritto dei Paesi Bassi

II – Il procedimento principale e la questione pregiudiziale

III – Analisi

A – Dubbi sull'interpretazione dell'articolo 12a della legge

B – Principali argomenti delle parti

C – Valutazione

1. Osservazioni preliminari

2. L'articolo 12a della legge e la sesta direttiva

a) L'argomento principale del governo olandese

i) Sull'articolo 20 della sesta direttiva

ii) Sull'articolo 21 della sesta direttiva

iii) Sulla nozione di «modalità» impiegata agli articoli 13 e 20 della sesta direttiva

b) Altri argomenti sollevati dalle parti

i) Primo argomento

ii) Secondo argomento

iii) Terzo argomento

iv) Quarto argomento

v) Quinto argomento

3. L'articolo 12a della legge e la decisione 88/498

IV – Conclusione

1. La domanda di pronuncia pregiudiziale considerata, presentata dallo Hoge Raad der Nederlanden (Corte di cassazione) (Paesi Bassi), verte sull'interpretazione da dare all'articolo 20 della sesta direttiva 77/388/CEE (2) e riguarda essenzialmente la questione se la rettifica di una detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») possa essere posta a carico di un operatore economico diverso dal soggetto passivo che ha effettuato in un primo momento detta detrazione e che è estraneo all'operazione imponibile che ha dato origine ad essa.

2. Questa questione contrappone, nell'ambito del procedimento principale, lo Staatssecretaris van Financiën (Segretario di Stato alle Finanze) (in prosieguo: lo «Staatssecretaris») alla Pactor Vastgoed BV (in prosieguo: la «Pactor Vastgoed») cui è stata posta a carico la suddetta rettifica.

I – Contesto normativo

A – Diritto dell'Unione

3. L'articolo 13, parte B, della sesta direttiva, intitolato «Esenzioni all'interno del paese», dispone quanto segue:

«Fatte salve le altre disposizioni [dell'Unione], gli Stati membri esonerano, alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste in appresso e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(...)

g) le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi attiguo, diversi da quelli di cui all'articolo 4, paragrafo 3, lettera a);

(...)».

4. A norma dell'articolo 13, parte C, della sesta direttiva:

«Gli Stati membri possono accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'imposizione nel caso di:

(...)

b) operazioni di cui al punto B, lettere d), g) e h).

Gli Stati membri possono restringere la portata del diritto di opzione e ne stabiliscono le modalità di esercizio».

5. L'articolo 17 della sesta direttiva, intitolato «Origine e portata del diritto a [detrazione]», prevede quanto segue:

«1. Il diritto a [detrazione] sorge quando l'imposta [detraibile] diventa esigibile.

2. Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a [detrarre] dall'imposta di cui è debitore:

a) l'[IVA] dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo;

(...)».

6. L'articolo 20 della sesta direttiva è così formulato:

«1. La rettifica della [detrazione] iniziale è effettuata secondo le modalità fissate dagli Stati membri, in particolare:

a) quando la [detrazione] è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto;

b) quando, successivamente alla dichiarazione, 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; tuttavia, la rettifica non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non retribuite, in caso di distribuzione, perdita o furto dei beni, debitamente provati e confermati, nonché in caso di prelievi effettuati per concedere omaggi di valore ridotto e campioni di cui all'articolo 5, paragrafo 6. Gli Stati membri possono tuttavia esigere la rettifica in caso di operazioni totalmente o parzialmente non retribuite e in caso di furto.

(...)

3. In caso di cessione durante il periodo di rettifica, il bene d'investimento è considerato come se fosse sempre stato adibito ad un'attività economica del soggetto passivo fino alla scadenza del periodo di rettifica. Si presume che tale attività economica sia interamente soggetta all'imposta quando la cessione del bene di cui trattasi è soggetta all'imposta; si presume che essa sia interamente esente qualora la cessione sia esente. La rettifica è effettuata una tantum per tutto il restante periodo di rettifica.

Tuttavia gli Stati membri possono in quest'ultimo caso non esigere una rettifica qualora l'acquirente sia un soggetto passivo che adibisca i beni d'investimento in questione solo ad operazioni che danno luogo a [detrazione] dell'[IVA].

4. Ai fini dell'applicazione dei paragrafi 2 e 3, gli Stati membri possono:

(...)

- adottare tutte le opportune disposizioni per evitare che la rettifica procuri un vantaggio ingiustificato,
- consentire semplificazioni amministrative.

(...)».

7. L'articolo 21, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva intitolato «Debitori dell'imposta verso l'Erario», stabilisce quanto segue:

«L'[IVA] è dovuta:

1. in regime interno:

- a) dai soggetti passivi che eseguono un'operazione imponibile diversa da quelle previste dall'articolo 9, paragrafo 2, lettera e), eseguite da un soggetto passivo residente all'estero. Quando l'operazione imponibile è effettuata da un soggetto passivo residente all'estero gli Stati membri possono adottare disposizioni secondo cui l'imposta è dovuta da una persona diversa. A tale scopo possono in particolare essere designati un rappresentante fiscale o il destinatario dell'operazione imponibile. Gli Stati membri possono altresì prevedere che una persona diversa dal soggetto passivo sia tenuta in solido al versamento dell'imposta;
- b) dal destinatario di un servizio di cui all'articolo 9, paragrafo 2, lettera e), prestato da un soggetto passivo residente all'estero; tuttavia gli Stati membri possono stabilire che il prestatore è tenuto in solido al pagamento dell'imposta;
- c) da chiunque indichi l'[IVA] in una fattura o in un altro documento che ne fa le veci;

2. all'importazione: dalla/e persona/e designata/e o riconosciuta/e dallo Stato membro di importazione».

8. Ai sensi dell'articolo 27, paragrafo 1, della sesta direttiva:

«Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro a mantenere o introdurre misure particolari di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali. Le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo dell'imposta da versare allo stadio del consumo finale».

9. L'articolo 1 della decisione 88/498/CEE del Consiglio del 19 luglio 1988 (3), adottata sulla base del suddetto articolo 27, paragrafo 1, stabilisce che, per quanto riguarda le operazioni previste all'articolo 13, punto B, lettere g) e h), della sesta direttiva, il Regno dei Paesi Bassi è autorizzato, in deroga all'articolo 21, paragrafo 1, lettera a), di detta direttiva, ad applicare, nel quadro del regime di opzione per l'imposizione di cui al succitato articolo 13, parte C, lettera b), una disposizione secondo cui l'acquirente è il debitore dell'[IVA] (4).

B – *Diritto dei Paesi Bassi*

10. L'articolo 11 della legge del 1968 relativa all'imposta sul valore aggiunto (5) (in prosieguo: la «legge»), stabilisce quanto segue:

«1. Alle condizioni stabilite mediante provvedimento amministrativo a carattere generale, sono esentati dall'imposta:

a) la cessione di beni immobili e di diritti cui tali beni sono assoggettati, fatta eccezione per:

1) la cessione di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo ad esso pertinente, effettuata prima della, all'atto della o entro i due anni successivi alla sua prima occupazione, nonché la cessione di un terreno edificabile;

2) le cessioni, diverse da quelle di cui al punto 1, a persone che usano il bene immobile a fini che danno diritto alla detrazione integrale o pressoché integrale dell'imposta in virtù dell'articolo 15, a condizione che l'imprenditore che effettua la cessione e il destinatario della medesima, secondo l'atto notarile di cessione, abbiano optato per tale possibilità o abbiano rivolto congiuntamente una domanda a tale effetto all'ispettore e che rispettino quanto al resto le condizioni stabilite con decreto ministeriale;

(...)».

11. A norma dell'articolo 12, paragrafo 1, della legge:

«L'imposta è riscossa nei confronti dell'imprenditore che effettua la cessione o la prestazione di servizi».

12. L'articolo 12a della legge dispone quanto segue:

«Qualora sia fatto un uso indebito dell'eccezione di cui all'articolo 11, paragrafo 1, lettera a), punto 2, in quanto colui a favore del quale avviene la cessione non utilizza il bene immobile a fini per i quali sussiste un diritto pieno o pressoché completo a detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 15, l'imposta portata in detrazione dal cedente in relazione alla cessione, ai sensi dell'articolo 15, è prelevata, in sede di rettifica, nei confronti di colui in favore del quale è avvenuta la cessione».

II – Il procedimento principale e la questione pregiudiziale

13. La Pactor Vastgoed è una società attiva in particolare nel settore immobiliare ed è, in quanto tale, soggetta all'IVA ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1, della sesta direttiva.

14. Nei confronti di detta società è stato emesso un avviso di rettifica dell'IVA per il periodo compreso tra il 1° gennaio e il 31 dicembre 2000. L'avviso di rettifica, a seguito di opposizione, è stato confermato con decisione dell'ispettore delle imposte. Il Rechtbank te 's-Gravenhage (Tribunale del circondario dell'Aja) ha respinto il ricorso presentato avverso detta decisione. La Pactor Vastgoed ha proposto appello contro quest'ultima decisione dinanzi al Gerechtshof te

's?Gravenhage (Corte d'appello dell'Aja). Il Gerechtshof ha annullato la sentenza del Rechtbank 's?Gravenhage, dichiarando fondato il ricorso presentato dinanzi a quest'ultimo giudice avverso la decisione dell'ispettore, e ha annullato sia la suddetta decisione sia l'avviso di rettifica. Lo Staatssecretaris ha quindi presentato dinanzi al giudice del rinvio un ricorso per cassazione contro la decisione del Gerechtshof.

15. Dal fascicolo sottoposto alla Corte risulta che sono tre le operazioni alla base del rinvio pregiudiziale in esame.

16. Anzitutto una prima transazione, consistente nella vendita, qualche anno prima del 2000, di un bene immobile da un proprietario (in prosieguo: il «soggetto passivo 1») a un altro soggetto passivo (in prosieguo: il «soggetto passivo 2»). Avendo le parti optato per l'assoggettamento ad imposta, il soggetto passivo 2 ha portato in detrazione l'IVA che gli era stata fatturata.

17. Successivamente, una seconda operazione, consistente nella cessione, il 5 gennaio 2000, ad opera del soggetto passivo 2 dello stesso bene immobile alla Pactor Vastgoed (in prosieguo: il «soggetto passivo 3»), che, d'accordo con il fornitore, ha anch'essa optato per l'assoggettamento ad imposta della cessione de qua. Come richiesto dall'articolo 11, paragrafo 1, lettera a), secondo comma, della legge, la Pactor Vastgoed ha dichiarato in tale occasione che avrebbe utilizzato il bene immobile per fornire prestazioni per le quali sussiste un diritto pieno o pressoché completo alla detrazione – limitazione nota come il «criterio del 90%». Tuttavia, a partire dal mese di aprile 2000, la Pactor Vastgoed ha concesso in locazione detto bene in regime di esenzione dall'IVA.

18. Infine, una terza operazione, all'inizio del mese di luglio del 2000, consistente nella vendita ad opera della Pactor Vastgoed dello stesso bene a un terzo, anche in questo caso, in regime di esenzione dall'IVA.

19. L'ispettore delle imposte ha ritenuto che la Pactor Vastgoed non avesse quindi rispettato la condizione prevista per l'opzione, che prescriveva un utilizzo imponibile del bene immobile. La cessione alla Pactor Vastgoed avrebbe pertanto dovuto essere esente da IVA (6).

20. Sempre secondo l'ispettore delle imposte, era necessario applicare l'articolo 12a della legge. È sulla base di detto articolo che quegli ha emesso l'avviso di rettifica nei confronti del soggetto passivo 3, calcolandolo sulla base dell'importo dell'IVA che il soggetto passivo 2 aveva portato in detrazione all'atto dell'acquisto del bene immobile dal soggetto passivo 1, importo che, trattandosi di una cessione che avrebbe dovuto essere esentata, doveva essere rettificato (7).

21. Per quanto attiene alla operazione intercorsa tra i soggetti passivi 2 e 3, l'ispettore delle imposte ha ritenuto che, con efficacia retroattiva al 5 gennaio 2000, il bene immobile era stato ceduto alla Pactor Vastgoed in regime di esenzione dall'IVA e che, di conseguenza, l'imposta applicata su detta cessione e la detrazione dovevano essere annullate, il che, secondo il governo dei Paesi Bassi non ha avuto alcuna conseguenza concreta per la Pactor Vastgoed. Quest'ultima, infatti, doveva annullare tanto l'IVA versata indebitamente quanto la detrazione compiuta indebitamente.

22. Inoltre, anche l'IVA portata in detrazione in precedenza dal soggetto passivo 2 doveva essere rettificata anche in relazione ai rimanenti anni di utilizzo esente. In sede di cessione al soggetto passivo 3 si era presunto infatti che il bene avrebbe continuato ad essere utilizzato in regime di imposta cosicché l'IVA detratta anteriormente poteva essere mantenuta per il restante periodo di rettifica.

23. Oggetto dell'avviso di rettifica emesso dall'ispettore delle imposte nei confronti della Pactor Vastgoed è la suddetta IVA rettificata, per un importo pari a ben EUR 295 820.
24. Come indicato al paragrafo 14 delle presenti conclusioni, il Gerechtshof te 's-Gravenhage ha annullato la decisione del Rechtbank che aveva confermato la decisione dell'ispettore delle imposte. Nell'ambito del ricorso per cassazione proposto dinanzi al giudice del rinvio dallo Staatssecretaris contro la sentenza del Gerechtshof te 's-Gravenhage, la Pactor Vastgoed ha sostenuto che l'IVA rettificata avrebbe dovuto essere riscossa non nei suoi confronti, ma nei confronti del fornitore. L'articolo 12a della legge su cui si fonda la riscossione dell'IVA rettificata nei confronti della Pactor Vastgoed sarebbe contrario alla sesta direttiva.
25. Per contro, lo Staatssecretaris ha affermato che il Gerechtshof te 's-Gravenhage aveva commesso un errore di diritto nel ritenere che l'articolo 12a della legge non potesse fungere da fondamento per imporre in capo all'acquirente di un bene immobile (il soggetto passivo 3) la rettifica di un importo a titolo di IVA per il quale il fornitore (il soggetto passivo 2) aveva beneficiato di una detrazione in seguito al precedente acquisto dal soggetto passivo 1.
26. In tale contesto, lo Hoge Raad der Nederlanden ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la questione pregiudiziale seguente:
- «Se, nel caso in cui la detrazione dell'IVA, inizialmente effettuata in conformità dell'articolo 20 della sesta direttiva, venga rettificata nel senso che l'importo detratto deve essere restituito totalmente o parzialmente, la sesta direttiva consenta di riscuotere tale importo nei confronti di un soggetto diverso dal soggetto passivo che ha effettuato la detrazione in passato, in particolare (...) nei confronti di colui che ha ricevuto un bene ceduto dal predetto soggetto passivo».
27. La Pactor Vastgoed, il governo olandese, l'Irlanda e il governo finlandese, nonché la Commissione hanno presentato osservazioni scritte. All'udienza tenutasi il 18 aprile 2013 hanno formulato osservazioni orali tutte le suddette parti ad eccezione del governo finlandese.
- ### III – Analisi
- A – *Dubbi sull'interpretazione dell'articolo 12a della legge*
28. Prima di esaminare gli argomenti delle parti occorre sottolineare come dall'ordinanza di rinvio si evinca che nei Paesi Bassi suscita dubbi la questione se l'articolo 12a della legge possa fungere o meno da fondamento per porre a carico dell'acquirente di un bene immobile la rettifica dell'importo corrispondente all'IVA che il suo fornitore ha portato in detrazione, importo che deve essere rettificato.
29. Sia per l'avvocato generale nel procedimento principale che per lo stesso giudice del rinvio, l'obiettivo dell'articolo 12a della legge non si ritrova chiaramente espresso nel testo di detta disposizione (8). La Commissione va ancora oltre, ammettendo apertamente di non comprendere il significato della disposizione di cui trattasi.
30. Infatti, se si legge il testo dell'articolo 12a della legge, l'espressione «l'imposta portata in detrazione [(9)] dal cedente in relazione alla cessione» riguarda la cessione da parte del soggetto passivo 1 (il venditore) al soggetto passivo 2 (il fornitore).
31. Di conseguenza, in base al tenore letterale di detto stesso articolo, la «rettifica (...) nei confronti di colui in favore del quale è avvenuta la cessione» si riferisce necessariamente al soggetto passivo 2.

32. Ne consegue che la cessione controversa non può essere, per principio, quella compiuta dal soggetto passivo 2 al soggetto passivo 3 in quanto in relazione ad essa il soggetto passivo 2 non può detrarre alcunché.

33. Occorre quindi interpretare il testo dell'articolo 12a della legge in modo estremamente estensivo – come fa il governo olandese (10) – per arrivare a sottoporre a tassazione il soggetto passivo 3.

34. Secondo il giudice del rinvio (11), la formulazione dell'articolo 12a potrebbe infatti lasciare margine sufficiente per ritenere che, conformemente alla finalità della disposizione, per «imposta portata in detrazione dal cedente in relazione alla cessione» si intenda anche l'importo dell'IVA che in precedenza era stato portato in detrazione dal soggetto passivo che ha effettuato la cessione successiva, importo questo che deve essere rettificato, giacché, considerata a posteriori, tale cessione era in realtà esente da IVA per il fatto, emerso in seguito, che la condizione prevista dalla legge (12) non era stata rispettata. Nella fattispecie considerata sarebbe quindi la cessione intervenuta tra il soggetto passivo 2 e il soggetto passivo 3 a far sì che, avendo venditore e acquirente optato per una cessione imponibile a fini IVA, l'imprenditore cedente abbia fruito di una detrazione IVA eccessiva (anche se quest'ultima era frutto della scelta compiuta dall'imprenditore in parola e dal suo fornitore di sottoporre a imposizione a fini IVA una cessione anteriore).

35. Spetta evidentemente al giudice del rinvio, l'unico competente a interpretare il diritto nazionale, interpretare l'articolo 12a della legge (tenendo conto degli elementi forniti dalla Corte nella presente causa).

36. Ad ogni modo, esaminerò la questione sollevata dal giudice del rinvio partendo dal presupposto che l'articolo 12a della legge ammetta l'interpretazione datane dal fisco dei Paesi Bassi.

B – *Principali argomenti delle parti*

37. La Pactor Vastgoed afferma che la sesta direttiva non consente agli Stati membri, con o senza l'autorizzazione del Consiglio, di designare, in una fattispecie come quella oggetto del procedimento principale, quale debitore dell'IVA una persona diversa dal soggetto passivo 2. A suo parere, il disposto dell'articolo 12a della legge sarebbe a tal riguardo in contrasto con la sesta direttiva.

38. Il governo olandese reputa invece che le norme della direttiva non impediscano agli Stati membri, in un contesto come quello del procedimento principale, di riscuotere l'IVA rettificata nei confronti dell'acquirente di un bene immobile.

39. L'Irlanda e il governo finlandese sostengono sostanzialmente la stessa tesi del governo olandese. Essi ritengono in particolare che dall'articolo 20 della sesta direttiva, nonché dal contesto e dall'economia della direttiva in parola si evinca che gli Stati membri dispongono di un potere discrezionale che permette loro di stabilire a quali condizioni la rettifica di una detrazione può essere posta a carico di una persona diversa dal soggetto passivo che ha inizialmente beneficiato della detrazione de qua. A parere dell'Irlanda, un'interpretazione in senso opposto sarebbe incompatibile con il sistema dell'IVA istituito dalla sesta direttiva e con i principi di certezza del diritto e di neutralità fiscale. Essa renderebbe inoltre meno efficace il meccanismo della riscossione delle entrate fiscali.

40. Infine, al pari della Pactor Vastgoed, la Commissione sostiene una tesi opposta a quella avanzata dai governi olandese e finlandese e dall'Irlanda e ritiene, essenzialmente, che occorra

rispondere in senso negativo alla questione pregiudiziale.

C – Valutazione

1. Osservazioni preliminari

41. Con la questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede essenzialmente se la sesta direttiva debba essere interpretata nel senso che essa consente che una detrazione compiuta in occasione della cessione di un bene immobile da parte di un primo soggetto passivo a un secondo soggetto passivo venga rettificata recuperandone l'importo a carico di un terzo soggetto passivo (nel procedimento principale, la Pactor Vastgoed) diverso da quello che ha effettuato la detrazione in passato.

42. Il Regno dei Paesi Bassi si è avvalso della possibilità prevista all'articolo 13, parte C, lettera b), della sesta direttiva, che permette agli Stati membri di accordare ai loro soggetti passivi il diritto di optare per l'assoggettamento ad imposizione di determinate operazioni che, in forza della norma generale contenuta all'articolo 13, punto B, lettera g), di detta direttiva, sono esenti dall'IVA (13). Rientrano tra tali operazioni le cessioni di un fabbricato o di una frazione di fabbricato e del suolo attiguo diverse da quelle effettuate anteriormente alla prima occupazione.

43. Occorre osservare che l'articolo 13, parte C, ultimo paragrafo, della sesta direttiva aggiunge che «[g]li Stati membri possono restringere la portata del diritto di opzione e ne stabiliscono le modalità di esercizio».

44. Dal 31 marzo 1995 alle ore 18, il legislatore dei Paesi Bassi ha limitato la possibilità di optare per la cessione imponibile alle cessioni di beni immobili effettuate a favore di persone che utilizzano detti beni per finalità per le quali esiste un diritto pieno o pressoché completo alla detrazione dell'imposta (14).

45. Come osservato dal giudice del rinvio, può accadere che, mentre le imprese considerate (quella che effettua la cessione e quella che ne è destinataria) si sono inizialmente fondate su una determinata destinazione del bene, in base alla quale era possibile optare per l'imposizione della cessione, l'imprenditore al quale l'immobile è stato ceduto attribuisca in seguito a tale bene una destinazione per la quale detta opzione era esclusa. Le norme di legge muovono dal principio che, in questo caso, la cessione avrebbe dovuto essere esente dall'IVA e che, di conseguenza, l'IVA detratta in passato dal fornitore deve essere rettificata.

46. Riferendosi a queste fattispecie, l'articolo 12a della legge stabilisce che «[q]ualora sia fatto un uso indebito dell'eccezione di cui all'articolo 11, paragrafo 1, lettera a), punto 2, in quanto colui a favore del quale avviene la cessione non utilizza il bene immobile a fini per i quali sussiste un diritto pieno o pressoché completo alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 15, l'imposta portata in detrazione dal cedente in relazione alla cessione, ai sensi dell'articolo 15, è prelevata, in sede di rettifica, nei confronti di colui *in favore del quale è avvenuta la cessione*» (il corsivo è mio).

2. L'articolo 12a della legge e la sesta direttiva

47. Si deve necessariamente rilevare che la sesta direttiva non contiene indicazioni esplicite riguardo al soggetto passivo debitore dell'IVA nell'ambito della rettifica di una detrazione.

48. Neppure la direttiva 2006/112/CE (15), che nel frattempo ha abrogato e sostituito la sesta direttiva, fornisce indicazioni al riguardo.

49. Ciò detto, come ricordato ripetutamente dalla Corte, «il sistema delle detrazioni previsto dalla direttiva IVA è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o assolta nell'ambito

di tutte le sue attività economiche. Pertanto, il sistema comune dell'IVA è inteso a garantire la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, a loro volta soggette all'IVA» (16).

50. Di conseguenza, quando i beni o i servizi acquistati da un soggetto passivo sono usati per operazioni esenti o non rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA, non può esservi né riscossione dell'imposta a valle né detrazione della stessa a monte (17).

51. D'altro canto, la Corte ha già osservato che «il meccanismo di rettifica previsto da[IIa] (...) direttiva è parte integrante del sistema di detrazione dell'IVA istituito dalla stessa direttiva. Occorre sottolineare, in proposito, che le norme previste dalla direttiva in materia di rettifica mirano ad aumentare la precisione delle detrazioni, così da assicurare la neutralità dell'IVA, in modo che le operazioni effettuate allo stadio anteriore continuino a dare luogo al diritto di detrazione soltanto nei limiti in cui esse servano a fornire prestazioni soggette ad una tale imposta. Con le dette norme, la direttiva ha così 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» (18).

52. Trattandosi di un aspetto importante ai fini dell'analisi della controversia che non poteva essere desunto con chiarezza dall'ordinanza di rinvio, la Corte ha chiesto al governo olandese e alla Commissione se nei fatti la detrazione che doveva essere rettificata nell'ambito del procedimento principale fosse effettivamente quella operata dal soggetto passivo 2 (il fornitore) in seguito all'acquisto dal soggetto passivo 1 (il venditore).

53. Alla luce delle risposte fornite da ciascuna di dette parti è chiaro che è effettivamente il soggetto passivo 3 (la Pactor Vastgoed) a essere considerato debitore dell'IVA detratta da un altro soggetto passivo a monte della catena delle vendite in occasione di una operazione a cui detto soggetto passivo 3 è del tutto estraneo.

54. Come osservato ai paragrafi 30 e 31 delle presenti conclusioni, una simile interpretazione potrebbe essere compatibile sia con il testo dell'articolo 12a della legge che con la descrizione dei fatti compiuta dal giudice del rinvio.

55. Nell'ordinanza di rinvio viene infatti precisato che «[l']ispettore ha calcolato l'ammontare della rettifica in base all'importo dell'IVA della cui detrazione il cedente aveva già fruito al momento dell'acquisto del bene immobile, importo che, trattandosi di una cessione esente effettuata da tale cedente, deve essere rettificato ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 6, della legge, in combinato disposto con gli articoli 13 e [13 bis] del decreto [(...) l'“IVA rettificata”]».

56. Il governo olandese sembra peraltro confermare detta interpretazione (19).

57. Date le circostanze, ritengo (al pari della Commissione) che in una situazione come quella in esame o la rettifica non è necessaria oppure essa è integralmente imputabile al soggetto passivo 2. Infatti, dato che la Pactor Vastgoed è del tutto estranea alla prima transazione immobiliare con la quale il soggetto passivo 2 ha acquistato il bene immobile di cui trattasi nel procedimento principale, il fatto che, in occasione dell'operazione successiva relativa allo stesso bene, nella fattispecie quella intervenuta tra il soggetto passivo 2 e il soggetto passivo 3 (la Pactor Vastgoed), quest'ultimo non soddisfacesse le condizioni che permettono di optare per l'assoggettamento ad imposta della suddetta seconda operazione non può avere conseguenze sull'IVA relativa alla prima transazione.

58. Resta da verificare se la sesta direttiva permetta a una norma di diritto interno, quale

l'articolo 12a della legge, di modificare detta risposta di principio.

a) L'argomento principale del governo olandese

59. Secondo il governo olandese, da una lettura congiunta dell'articolo 13, parte B, periodo introduttivo «alle condizioni da essi stabilite per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni sottoelencate e per prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso», dell'articolo 13, parte C, ultima frase «[g]li Stati membri possono restringere la portata del diritto di opzione e ne stabiliscono le modalità di esercizio», dell'articolo 20, paragrafo 1 «secondo le modalità fissate dagli Stati membri» e paragrafo 4 «adottare tutte le opportune disposizioni per evitare che la rettifica procuri un vantaggio ingiustificato», e dell'articolo 21, paragrafo 1, lettera a) «[g]li Stati membri possono altresì prevedere che una persona diversa dal soggetto passivo sia tenuta in solido al versamento dell'imposta», della sesta direttiva risulta che gli Stati membri dispongono di un potere discrezionale sufficiente per adottare una norma in materia di rettifica delle detrazioni come quella controversa nel procedimento principale (20).

i) Sull'articolo 20 della sesta direttiva

60. A questo proposito, non posso anzitutto condividere una delle tesi propugnate alternativamente dal giudice del rinvio, secondo cui – dato che la sesta direttiva non contiene nessuna norma esplicita circa la persona debitrice dell'IVA rettificata – sarebbe interamente rimesso agli Stati membri individuare il soggetto nei cui confronti può essere riscossa l'IVA rettificata.

61. Al contrario, non solo la sesta direttiva non permette espressamente – ciò che sarebbe invece possibile in forza dell'articolo 12a della legge – di riscuotere da un soggetto passivo terzo l'IVA dovuta a seguito di rettifica, ma dal combinato disposto degli articoli 17, paragrafo 2, 22, paragrafo 4, secondo comma, e 20 della sesta direttiva si deve persino dedurre che, in presenza di circostanze che determinano una rettifica di una detrazione di cui un soggetto passivo ha beneficiato, detta rettifica avviene in linea di principio in capo a quest'ultimo.

62. Inoltre, la proposta della sesta direttiva (21) specificava espressamente che la persona che ha operato la detrazione deve farsi carico della rettifica. Il testo introduttivo dell'articolo 20 della proposta, intitolato «Rettifica delle deduzioni», prevede che: «[i]l soggetto passivo procede alla rettifica della [detrazione] operata inizialmente (...)», previsione questa confermata anche dalla versione inglese della proposta dal seguente tenore: «[t]he taxable person shall adjust the initial deduction».

63. Anche il testo dell'articolo 20 che è stato poi adottato suggerisce la stessa posizione laddove indica che «[l]a rettifica della [detrazione] iniziale è effettuata (...) quando la [detrazione] è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto». In linea di principio, è normale che l'errore sia corretto da chi l'ha commesso.

64. Infine, la possibilità per gli Stati membri di individuare il soggetto nei cui confronti può essere riscossa l'IVA rettificata eccederebbe ampiamente la nozione di «modalità» impiegata all'articolo 20, paragrafo 1, della sesta direttiva (22). Tornerò su questo aspetto nei paragrafi 70 e 71 delle presenti conclusioni.

ii) Sull'articolo 21 della sesta direttiva

65. Così come l'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua un'operazione imponibile e il diritto alla detrazione dell'IVA è esercitato dal soggetto passivo che utilizza i beni interessati per le sue operazioni imponibili, dall'articolo 21 della sesta direttiva si evince che l'IVA rettificata deve, in

linea di principio, essere recuperata in capo al soggetto passivo che ha inizialmente operato la detrazione di detta imposta, nel caso di specie il fornitore (o soggetto passivo 2).

66. L'articolo 21, recante il titolo «Debitori dell'imposta verso l'Erario», indica infatti in modo esaustivo i casi in cui può essere soggetto debitore dell'imposta una persona diversa dal soggetto passivo che ha effettuato la prestazione.

67. L'articolo 21, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva sancisce il principio secondo cui il soggetto passivo debitore dell'IVA relativa ad un'operazione imponibile è colui che ha effettuato detta operazione. Per quanto attiene alla controversia in esame, si tratterà allora del soggetto passivo 2 (il fornitore).

68. Per contro, la parte restante di detto articolo 21 contiene un elenco tassativo dei casi e delle circostanze nelle quali la persona debitrice è una persona diversa dal soggetto passivo che effettua l'operazione. La fattispecie oggetto del procedimento principale non corrisponde a nessuno di detti casi e a nessuna di dette circostanze.

69. L'unico margine discrezionale concesso agli Stati membri è di prevedere che una persona diversa dal soggetto passivo sia tenuta in solido al pagamento dell'imposta. Orbene, l'articolo 12a della legge non impone un'obbligazione solidale ma un'obbligazione fiscale completamente autonoma a carico dell'acquirente.

iii) Sulla nozione di «modalità» impiegata agli articoli 13 e 20 della sesta direttiva

70. Ritengo (al pari della Commissione) che la sesta direttiva, e in particolare i suoi articoli 13, parte C, e 20, paragrafo 1, non autorizzino gli Stati membri a riscuotere l'importo dovuto a titolo della rettifica dell'IVA relativa a una prima operazione, avvenuta tra il primo soggetto passivo e il secondo soggetto passivo, nei confronti di un terzo soggetto passivo che non ha nessun legame con essa. Una norma siffatta eccederebbe il margine discrezionale concesso agli Stati membri.

71. Infatti, l'individuazione di un debitore non costituisce una semplice «modalità di esercizio del diritto di opzione» o della sua rettifica, ma incide sul nucleo stesso del sistema dell'IVA, ragion per cui le norme che prevedono l'autoliquidazione da parte dell'acquirente devono essere contenute nella sesta direttiva (ora direttiva IVA (23)) – come ad esempio gli articoli da 194 a 199 della direttiva IVA – o essere oggetto di norme in deroga fondate sull'articolo 27 della sesta direttiva (ora articolo 395 della direttiva IVA). Tornerò su questo aspetto al paragrafo 104 delle presenti conclusioni.

b) Altri argomenti sollevati dalle parti

i) Primo argomento

72. L'Irlanda afferma che il procedimento principale rappresenta un esempio delle ragioni per cui uno Stato membro deve poter imporre una rettifica a una persona diversa dal soggetto passivo che ha operato la detrazione. A suo avviso, è corretto ed equo imporre la rettifica della detrazione in capo alla persona che, allo stesso tempo, decide e conosce le attività imponibili per le quali il bene avrebbe dovuto essere utilizzato e quelle cui è stato in realtà destinato. La necessità di procedere a detta rettifica deriva da una violazione della legge fiscale da parte dell'acquirente e non da parte del fornitore iniziale. Se la suddetta violazione della legge consistesse nelle dichiarazioni false rese dall'acquirente, le rettifiche si giustificerebbero per la stessa ragione del rimborso retroattivo (24).

73. Anche ammettendo che un tale sistema, così giustificato, possa essere attuato senza

ricorrere all'articolo 27 della sesta direttiva (a mio avviso, non è così), non condivido il ragionamento del governo irlandese.

74. Da un lato, come ha correttamente sottolineato la Pactor Vastgoed, allorché una persona diversa da quella che ha beneficiato della detrazione è designata come debitrice dell'IVA dovuta a seguito della rettifica, detta diversa persona (nella fattispecie, l'acquirente) non dispone in genere delle informazioni necessarie per stabilire l'entità della rettifica (ad esempio l'importo che il venditore ha portato in detrazione all'atto dell'acquisto del bene di investimento, la durata del periodo di rettifica rimanente e gli eventuali altri costi relativamente ai quali il venditore ha beneficiato di una detrazione dell'IVA). Tale persona diversa non è quindi, in linea di principio, in grado di verificare la correttezza dell'eventuale rettifica e non può, di fatto, contestare l'importo oggetto di rettifica.

75. Dall'altro, nella fattispecie in esame, il soggetto passivo 2 ha effettuato la cessione nella consapevolezza del rischio, e peraltro l'acquirente poteva essere in buona fede o non aver commesso nessun errore o negligenza, ad esempio qualora, per ragioni di carattere economico, abbia dovuto mutare la destinazione del bene successivamente all'acquisto. Se avesse saputo che avrebbe destinato il bene a fini non imponibili, esso infatti non avrebbe di certo optato per l'assoggettamento ad imposta dell'operazione.

76. Nello stesso senso, il governo olandese ricorda che la normativa fiscale nazionale richiede che l'acquirente (il soggetto passivo 3) abbia espressamente e preventivamente dichiarato che soddisferà il criterio del 90%. In mancanza di detta dichiarazione espressa non ci si può avvalere del diritto di opzione previsto all'articolo 11 della legge. Detta dichiarazione implicherebbe quindi una scelta consapevole dell'acquirente. Questi sarebbe così considerato consapevole delle conseguenze previste ai fini IVA per l'ipotesi in cui, malgrado la sua dichiarazione espressa, il bene sia utilizzato in regime di esenzione, e dovrebbe essere considerato come informato del fatto che, in quanto acquirente, è tenuto a rispondere di un'eventuale IVA rettificata.

77. Osservo che se è vero che l'acquirente (soggetto passivo 3) ha assunto l'impegno di utilizzare il bene immobile per operazioni imponibili, anche il soggetto passivo 2 si è impegnato in tal senso all'atto dell'acquisto del bene immobile dal soggetto passivo 1. Egli sapeva quindi che, rivendendo il bene immobile al soggetto passivo 3, si sarebbe potuto trovare nella condizione di non rispettare l'impegno che aveva assunto nei confronti del soggetto passivo 1.

78. Quando il governo olandese (25) parla di una «scelta consapevole dell'acquirente», ciò è vero anche per il soggetto passivo 2 oltre che per la Pactor Vastgoed.

79. Osservo inoltre che l'obiettivo del sistema dell'IVA non è di punire un responsabile, ma di garantire la neutralità dell'IVA.

80. Orbene, anche aderendo alla tesi del governo olandese, non è immaginabile che la Pactor Vastgoed versi l'IVA su un'operazione esente. Essa ha infatti corrisposto l'IVA al soggetto passivo 2 e l'ha portata in detrazione, operazioni queste che, in capo ad essa, si compensano, ma si troverebbe a dover versare l'importo detratto dal soggetto passivo 2. Per contro quest'ultimo conserverebbe una detrazione che, secondo il governo olandese, deve essere rettificata.

81. In ogni modo, come correttamente osservato dalla Commissione, le sole circostanze che potrebbero giustificare una rettifica dell'IVA detratta dal soggetto passivo 2 (il fornitore) sono: che il fornitore stesso, quale acquirente nell'ambito della prima transazione immobiliare (vale a dire l'acquisto dal soggetto passivo 1) non soddisfi in seguito le condizioni che gli avevano permesso di optare per l'imposizione di detta transazione, oppure che il fornitore venda il bene immobile di cui trattasi alla Pactor Vastgoed durante il periodo di rettifica (26) e che il bene non venga più

destinato a operazioni imponibili prima della fine di detto periodo. Orbene, in queste due ipotesi, la rettifica di una detrazione operata dal fornitore in relazione a detta transazione non può in alcun modo essere imposta al soggetto passivo 3 (la Pactor Vastgoed), dato che quest'ultimo non può essere considerato come debitore dell'IVA detratta da altri soggetti passivi nel quadro di una transazione alla quale è *del tutto estraneo*.

ii) Secondo argomento

82. Secondo il governo olandese l'articolo 12a della legge mira a evitare che l'acquirente possa beneficiare di vantaggi ingiustificati. A suo parere, l'acquirente, nonostante la propria dichiarazione nel senso che il bene immobile sarà utilizzato per prestazioni imponibili, potrebbe tranquillamente utilizzare il bene in parola per prestazioni in regime di esenzione IVA, pur acquistandolo senza che l'IVA sia inclusa nel prezzo e, quindi, senza sopportarne l'onere. In questo modo, non solo il venditore subirebbe un danno pari all'importo dell'IVA rettificata, ma, per effetto della possibilità di opzione, sarebbe messo a rischio il sistema stesso dell'IVA. L'esenzione prevista all'articolo 13, parte B, paragrafo 1, lettere g) e h), della sesta direttiva verrebbe quindi aggirata.

83. A questo proposito è sufficiente osservare che per l'acquirente la detrazione è compensata dall'IVA pagata. Non vedo quindi in che modo il soggetto passivo 3 avrebbe beneficiato di un «vantaggio ingiustificato».

84. D'altro canto, la situazione «d'ingiustizia» a danno del fornitore che può essere oggetto di una rettifica qualora abbia fatto affidamento sulle dichiarazioni dell'acquirente (soggetto passivo 3), in base alle quali il bene sarebbe stato destinato a operazioni imponibili, trae origine dal requisito posto dalla legislazione olandese secondo cui l'acquirente deve destinare il bene immobile a operazioni imponibili a fini IVA.

85. Secondo la Commissione, detta condizione, in base alla quale, affinché un'operazione immobiliare sia imponibile, l'acquirente di un bene immobile deve utilizzarlo per operazioni in relazione alle quali esiste un diritto alla detrazione, è superflua, poiché un soggetto passivo non avrebbe alcun interesse a optare per l'assoggettamento ad imposta se non utilizzasse l'immobile in questione a tali fini.

86. È vero che la Corte ha già statuito che, anche se è legittimo che i provvedimenti adottati dagli Stati membri tendano a preservare il più efficacemente possibile i diritti dell'Erario, essi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine (27).

87. La Commissione sottolinea tuttavia che l'eliminazione di detto requisito non arrecherebbe alcun pregiudizio all'Erario olandese. Sarebbe sufficiente che il soggetto passivo che effettua la cessione (il soggetto passivo 2) optasse per l'assoggettamento ad imposta, lasciando ai potenziali acquirenti la scelta di non concluderla qualora detta imposizione non fosse per loro conveniente, il che succederà, verosimilmente, nel caso in cui questi ultimi svolgano attività che non comportano un diritto a detrazione, giacché in tal caso essi dovranno sopportare l'onere finale dell'IVA sulla vendita dell'immobile. In pratica, allo stato attuale della normativa olandese, si può supporre che i soggetti passivi le cui attività non danno diritto a detrazione preferiscano acquistare un immobile non nuovo da altri soggetti esenti da IVA o da soggetti privati, anch'essi esenti da IVA.

88. Potrei aggiungere che il soggetto passivo 3, ove modifichi la destinazione di un bene immobile (ad esempio per ragioni di carattere economico) dopo l'acquisto, non potrà detrarre l'imposta che ha versato al soggetto passivo 2 e gli interessi dell'Erario olandese sarebbero quindi salvaguardati. Il soggetto passivo 2 potrà infatti mantenere la sua detrazione ma il soggetto passivo 3 non potrebbe più detrarre l'IVA che egli stesso ha versato in autoliquidazione a seguito della deroga ottenuta dal Regno dei Paesi Bassi, deroga divenuta regola per tutti.

89. Stando così le cose, nulla osta a che la normativa olandese mantenga la condizione secondo cui, per poter esercitare il diritto di optare per la tassazione degli immobili, l'acquirente deve destinare l'immobile ad attività imponibili. Ritengo che spetti infatti agli Stati membri determinare le modalità di esercizio del diritto di opzione. Il legislatore nazionale è tuttavia tenuto a trarre tutte le conseguenze dalla sua scelta senza poter imporre all'acquirente obblighi che eccedono quanto permesso dalla normativa dell'Unione in materia di IVA.

iii) Terzo argomento

90. Il governo olandese ritiene che il soggetto passivo 2 non abbia portato in detrazione l'IVA «a torto», poiché nel momento in cui questi l'ha effettuata, la detrazione iniziale dell'IVA era stata applicata in modo corretto.

91. È sufficiente al riguardo sottolineare che il soggetto passivo 2 ha alienato il bene senza rispettare le condizioni previste in occasione dell'acquisto dal soggetto passivo 1, vale a dire che il bene sarebbe stato utilizzato soltanto per operazioni imponibili. È questo ciò che comporta peraltro la rettifica dell'IVA che esso ha portato in detrazione.

iv) Quarto argomento

92. Nella sua risposta ai quesiti scritti della Corte, il governo olandese osserva che una situazione in cui l'IVA è riscossa nei confronti di un soggetto diverso si verifica anche in sede di applicazione dell'articolo 5, paragrafo 8, della sesta direttiva. Detta norma riguarderebbe l'ipotesi del trasferimento di un'impresa ad un soggetto passivo. Il soggetto passivo succede in tal caso al cedente. Anche in tale ipotesi, l'IVA rettificata potrebbe essere riscossa soltanto nei confronti di un soggetto diverso da quello che ha beneficiato della detrazione, il che giustificerebbe l'approccio del governo olandese.

93. A questo proposito è sufficiente osservare che, pur se l'articolo 5, paragrafo 8, permette espressamente di riscuotere l'IVA rettificata nei confronti di un soggetto diverso da quello che ha portato in detrazione detta IVA, occorre constatare che nulla di simile è esplicitamente previsto agli articoli 20 e 21 della sesta direttiva. Ne consegue che detto argomento non può rimettere in discussione l'analisi esposta nelle presenti conclusioni.

v) Quinto argomento

94. L'Irlanda cita infine i punti 90 e 91 della sentenza Halifax e a. (28), secondo cui «la [sesta] direttiva definisce solo, all'articolo 20, le condizioni che devono essere soddisfatte affinché la detrazione delle imposte a monte possa essere regolarizzata presso il beneficiario della cessione di beni o della prestazione di servizi (...) Spetta pertanto, in via di principio, agli Stati membri determinare le condizioni in cui l'IVA può essere riscossa a posteriori dall'Erario, pur restando nei limiti derivanti dal diritto [dell'Unione]».

95. Non credo che la succitata sentenza Halifax e a. metta in discussione l'analisi contenuta nelle presenti conclusioni.

96. È sufficiente osservare in proposito che il punto 90 di detta sentenza citato dal governo irlandese rientra nell'ambito di un'unica e medesima transazione.

3. L'articolo 12a della legge e la decisione 88/498

97. Il giudice del rinvio afferma che la possibilità di riscuotere nei confronti di un soggetto passivo terzo l'IVA dovuta a seguito di una rettifica potrebbe eventualmente fondarsi su un'autorizzazione concessa ai sensi dell'articolo 27 della sesta direttiva. Esso aggiunge tuttavia che, allorché è stata progettata l'introduzione dell'articolo 12a della legge, i Paesi Bassi non hanno richiesto né ottenuto alcuna deroga ai sensi dell'articolo 27 della sesta direttiva.

98. Ciò detto, la Commissione ritiene che la deroga ottenuta successivamente dai Paesi Bassi con la decisione 88/498 fosse in vigore all'epoca dei fatti.

99. Indipendentemente da ciò, ritengo che la suddetta deroga non possa, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, giustificare l'assoggettamento a imposta del soggetto passivo 3.

100. Per contro, e tale era il suo solo obiettivo, essa è effettivamente servita a far pagare l'IVA al soggetto che la porta in detrazione, vale a dire il soggetto passivo 2, quanto alla prima transazione, e il soggetto passivo 3, quanto alla seconda transazione, come peraltro essi sembrano aver fatto.

101. Non sussisterebbe inoltre una certa contraddittorietà nel ritenere (29) che l'imputazione dell'IVA rettificata in capo all'acquirente sia ammessa sulla base della stessa sesta direttiva e nell'aver chiesto, in forza dell'articolo 27 della stessa direttiva, una deroga per autorizzare il meccanismo previsto dall'articolo 12a della legge?

102. Nondimeno, il governo olandese sostiene che in ogni caso una norma come quella dell'articolo 12a della legge si inserisce nel prosieguo dell'autorizzazione concessa con la decisione 88/498, adottata sulla base dell'articolo 27 della sesta direttiva.

103. Un argomento simile non può essere accolto. Ritengo piuttosto (al pari della Commissione) che, essendo stato necessario ricorrere a un provvedimento derogatorio fondato sull'articolo 27 della sesta direttiva per autorizzare il Regno dei Paesi Bassi a rendere l'acquirente il soggetto debitore dell'IVA relativa a una transazione immobiliare cui egli ha preso parte, sarebbe a maggior ragione necessario un ricorso a detta procedura allorché si tratta di una misura, come quella oggetto del procedimento principale, che è volta non soltanto a modificare il soggetto debitore dell'imposta ma che individua per di più, a tal fine, un soggetto passivo estraneo alla transazione considerata.

104. In conclusione, ritengo che la sesta direttiva non permetta, nel caso in cui la detrazione dell'IVA effettuata inizialmente in conformità del suo articolo 20 venga rettificata nel senso che l'importo detratto deve essere restituito totalmente o parzialmente, di riscuotere tale importo nei confronti di un soggetto diverso dal soggetto passivo che ha effettuato la detrazione in passato, in particolare nei confronti di colui che ha acquistato un bene dal predetto soggetto passivo e che è estraneo all'operazione considerata.

IV – Conclusione

105. Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, propongo alla Corte di rispondere come segue alla questione pregiudiziale proposta dallo Hoge Raad der Nederlanden:

La sesta direttiva 77/388/CE 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, nella versione vigente all'epoca dei fatti, non consente che, nel caso in cui una detrazione dell'IVA, effettuata inizialmente in conformità dell'articolo 20 di detta direttiva, venga rettificata nel senso che l'importo detratto deve essere restituito totalmente o parzialmente, tale importo sia riscosso nei confronti di un soggetto diverso dal soggetto passivo che ha effettuato la detrazione in passato, in particolare nei confronti di colui che ha acquistato un bene dal soggetto passivo e che è estraneo all'operazione considerata.

1 – Lingua originale: il francese.

2 – Direttiva 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 L 145, pag. 1), nella versione applicabile all'epoca dei fatti di cui al procedimento principale (in prosieguo: la «sesta direttiva»).

3 – Decisione che autorizza il Regno dei Paesi Bassi ad applicare una misura di deroga all'articolo 21, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva 77/388/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari (GU L 269, pag. 54).

4 – La decisione 88/498/CEE è stata abrogata con effetto dal 1° gennaio 2008 dalla direttiva 2006/69/CE del Consiglio, del 24 luglio 2006, che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda talune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'[IVA] e di contribuire a contrastare la frode o l'evasione fiscale e che abroga talune decisioni che autorizzano misure derogatorie (GU L 221, pag. 9).

5 – Wet op de omzetbelasting 1968, del 28 giugno 1968 (*Staatsblad* 1968, n. 329), legge che sostituisce la vigente imposta sulla cifra d'affari con un'altra imposta basata sul sistema dell'[IVA].

6 – In base alla norma di cui all'articolo 6, paragrafo 4, del decreto di attuazione della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari del 1968 (*Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting* 1968; in prosieguo: il «decreto»).

7 – In forza del combinato disposto dell'articolo 15, paragrafo 6, della legge e degli articoli 13 e 13 bis del decreto (in prosieguo anche: l'«IVA rettificata»).

8 – Sembra che anche la dottrina si sia divisa sull'articolo 12a della legge, come osservato dall'avvocato generale nel procedimento principale. V., ad esempio, van den Elzen, *Beëindiging BTW?verhuurconstructies*, BTW?bulletin 1995, nn. 2 e 3; Mobach, O.L., *Omzetbelasting – Fiscaal commentaar*, Kluwer 2003, pag. 447 e segg.; van Hilten, M.E., e van Kesteren, H.W.M., *Omzetbelasting – Fed fiscale studieserie*, Deventer: Fed 2007, pagg. 270 e 271; Ettema, C.M.e a., *Wegwijs in de BTW*, L'Aia 2008, pag. 377; Vetter, J.J., e a., *Invordering van belastingen – Fed fiscale studieserie*, n. 2, Deventer: Kluwer 2005, pagg. 77 e 78; Vervaeke, F.L.J., e van Lynden, A.J.H., *Het wetsvoorstel ter bestrijding van BTW?constructies*, n. 11, BtwBrief, 1995; Bijl, D.B., *Onroerend goed; omzetbelasting en overdrachtsbelasting*, Kluwer 1998, pag. 66; Nieuwenhuizen, W.A.P., *Een huurovereenkomst*, Btw?bulletin, 1999, fascicolo 7/8, n. 67; Beelen, S.T.M., e a., *Cursus belastingrecht (omzetbelasting)*, nota 2.4.1.A.f e 2.4.1.F; Oostenrijk, A.J., e Van Dijk, L.A., *Onroerend goed en reparatiewetgeving Vermeend, Nieuw regime voor de heffing van BTW en overdrachtsbelasting*

(Arthur Andersen 1996), pag. 47; van den Elsen, E.H., *Onroerende zaken: BTW-constructies en economische eigendom*, Vermande 1995, pag. 12, e *Wet omzetbelasting 1968, Fiscale Encyclopedie De Vakstudie*, Articolo 12a, supplemento 587, aprile 2010.

9 – Ai sensi dell'articolo 15 della legge.

10 – V. punto 47, in fine, delle sue osservazioni scritte.

11 – V. punto 3.3.4 dell'ordinanza di rinvio.

12 – Vale a dire che il bene immobile sia utilizzato esclusivamente o quasi esclusivamente per fini per i quali esiste un diritto alla detrazione.

13 – V. articolo 11, paragrafo 1, frase introduttiva e lettera a), frase introduttiva e punto 2, della legge.

14 – Legge del 18 dicembre 1995 (Stb. 1995, pag. 659), che modifica la legge relativa all'IVA del 1968, la legge sulle imposte sugli atti giuridici e alcune altre leggi fiscali nel quadro della lotta contro le operazioni fittizie in relazione a beni immobili, detta anche la «legge per la lotta alle operazioni immobiliari fittizie».

15 – Direttiva del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1, in prosieguo: la «direttiva IVA»).

16 – V., in particolare, sentenza del 22 marzo 2012, Klub (C-153/11, punto 35 e la giurisprudenza ivi citata).

17 – V. sentenze del 30 marzo 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, Racc. pag. I-3039, punto 24), e Klub, cit. (punto 28).

18 – V. sentenza del 18 ottobre 2012, TETS Haskovo (C-234/11, punti 30 e 31), che richiama la sentenza del 15 dicembre 2005, Centralan Property (C-63/04, Racc. pag. I-11087, punto 57). V. altresì sentenze Uudenkaupungin kaupunki, cit. (punto 26), e del 29 novembre 2012, Gran Via Moinești (C-257/11, punto 38 e la giurisprudenza citata).

19 – V., in particolare, i punti 34 e 47 delle osservazioni del governo dei Paesi Bassi.

20 – Vale a dire una disposizione che individua nell'acquirente di un bene immobile (il soggetto passivo 3) il soggetto debitore ai fini della rettifica di una detrazione anche se detta detrazione è stata inizialmente operata dal fornitore di detto bene (il soggetto passivo 2) nel quadro della precedente transazione immobiliare conclusa, in relazione al suddetto bene, con un soggetto diverso (il soggetto passivo 1).

21 – Proposta di sesta direttiva del Consiglio in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'imposta sulla cifra di affari – Sistema comune dell'imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, presentata dalla Commissione al Consiglio [COM(73) 950 def.].

22 – In base al quale «[l]a rettifica della [detrazione] iniziale è effettuata secondo le modalità fissate dagli Stati membri (...)».

23 – V. nota 15 delle presenti conclusioni.

24 – Il governo irlandese si richiama alla sentenza del 15 gennaio 1998, Ghent Coal Terminal

(C-37/95, Racc. pag. I-1, punto 21), che fa riferimento alla sentenza del 29 febbraio 1996, INZO (C-110/94, Racc. pag. I-857).

25 – Al punto 13 della sua risposta ai quesiti scritti formulati dalla Corte.

26 – Nel secondo caso, infatti, all'atto della cessione del bene al soggetto passivo 3, il soggetto passivo 2 è perfettamente a conoscenza del periodo di tempo durante il quale ha destinato il bene a operazioni imponibili e del fatto che l'IVA dovrà eventualmente essere rettificata.

27 – V., in particolare, sentenze dell'11 maggio 2006, Federation of Technological Industries e a. (C-384/04, Racc. pag. I-4191, punto 30); del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, Racc. pag. I-771, punto 20), e del 21 dicembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, Racc. pag. I-14191, punto 22).

28 – Sentenza del 21 febbraio 2006 (C-255/02, Racc. pag. I-1609, punti 90 e 91). V. altresì ordinanza del 3 marzo 2004, Transport Service (C-395/02, Racc. pag. I-1991, punti 27 e 28).

29 – Al punto 21 della risposta di detto governo ai quesiti scritti formulati dalla Corte.