

Edizione provvisoria

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

JULIANE KOKOTT

presentate il 19 aprile 2018 (1)

Causa C-140/17

Szef Krajowej Administracji Skarbowej

contro

Gmina Ryjewo

[domanda di pronuncia pregiudiziale, proposta dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia)]

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Detrazione – Acquisto di un bene d'investimento – Destinazione del bene d'investimento in caso di intenzione ancora incerta riguardo al suo utilizzo per fini economici – Utilizzo iniziale per un'attività (compiuta in veste di autorità pubblica) che non dà diritto alla detrazione – Successivo utilizzo per un'attività imponibile (modifica della destinazione d'uso) – Detrazione a posteriori mediante rettifica della detrazione»

I. Introduzione

1. Nell'ambito del presente procedimento, la Corte è chiamata a stabilire se sia possibile detrarre a posteriori l'imposta assolta a monte anche qualora, al momento dell'acquisto, il soggetto passivo non abbia espressamente destinato il bene alla propria impresa poiché, in quel momento, il successivo utilizzo non era concretamente prevedibile. Nella fattispecie, la suddetta questione si pone (2) con riferimento a un comune che, all'atto dell'acquisto, era nel contempo registrato come soggetto passivo e che solo dopo quattro anni (ma ancora durante il periodo di rettifica dell'imposta assolta a monte) ha destinato il bene acquistato alla realizzazione di operazioni imponibili.
2. Ove l'ordine cronologico fosse stato inverso, il comune avrebbe incontestabilmente avuto diritto alla detrazione. Una siffatta detrazione sarebbe stata solamente rettificata a posteriori nell'ambito della tassazione del prelievo. Ora, tuttavia, è possibile che l'onere IVA gravante su un soggetto passivo dipenda dall'ordine cronologico casuale dell'utilizzo di un bene di investimento?
3. A partire dalla sentenza Lennartz (3), con riferimento a una persona fisica che ha acquistato un bene esclusivamente per le proprie esigenze private, la Corte ha negato la

detrazione dell'imposta a monte anche in caso di successivo utilizzo per fini economici. Tuttavia, nel frattempo, il quadro normativo è mutato cosicché si rende necessario chiarire se tale giurisprudenza possa essere mantenuta. Si tratta di stabilire se essa si applichi eventualmente anche nel caso di un comune che, al momento dell'acquisto, era registrato quale soggetto passivo e non ha esplicitamente destinato il bene alla propria attività in veste di autorità pubblica, e se, in proposito, rilevi il fatto che un comune non è considerato soggetto passivo solo in presenza delle condizioni di cui all'articolo 13 della direttiva IVA.

II. **Contesto normativo**

A. **Diritto dell'Unione**

4. L'articolo 13 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (4) (in prosieguo: la «direttiva IVA») stabilisce quando gli enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi:

«1. Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

Tuttavia, allorché tali enti esercitano attività od operazioni di questo genere, essi devono essere considerati soggetti passivi per dette attività od operazioni quando il loro non assoggettamento provocherebbe distorsioni della concorrenza di una certa importanza.

In ogni caso, gli enti succitati sono considerati soggetti passivi per quanto riguarda le attività elencate nell'allegato I quando esse non sono trascurabili. (...)».

5. L'articolo 167 della direttiva IVA prevede quanto segue:

«Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».

6. L'articolo 168 della direttiva IVA contiene la seguente disposizione:

«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 184 della direttiva IVA concerne la rettifica della detrazione iniziale:

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

8. Il successivo articolo 187 disciplina il periodo di rettifica:

«1. Per quanto riguarda i beni d'investimento, la rettifica deve essere ripartita su cinque anni, compreso l'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati.

Tuttavia, gli Stati membri possono basare la rettifica su un periodo di cinque anni interi a decorrere dalla prima utilizzazione dei beni.

Per quanto riguarda i beni d'investimento immobiliari, la durata del periodo che funge da base per

il calcolo delle rettifiche può essere prolungata sino a vent'anni.

2. Ogni anno la rettifica è effettuata solo per un quinto o, qualora il periodo di rettifica sia stato prolungato, per la frazione corrispondente dell'IVA che ha gravato sui beni d'investimento.

La rettifica di cui al primo comma è eseguita secondo le variazioni del diritto a detrazione che hanno avuto luogo negli anni successivi rispetto all'anno in cui i beni sono stati acquistati, fabbricati o eventualmente utilizzati per la prima volta».

B. Diritto polacco

9. L'articolo 15 della legge polacca relativa all'imposta sui beni e sui servizi (in prosieguo: la «legge sull'IVA») (5), contiene la definizione di soggetti passivi:

«(1) Sono considerati soggetti passivi le persone giuridiche, le unità organizzative prive di personalità giuridica nonché le persone fisiche che esercitano in modo autonomo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tale attività.

(2) Si considera attività economica ogni attività svolta in qualità di produttori, commercianti o prestatori di servizi, ivi comprese le attività degli operatori economici che si dedicano ad attività estrattive di risorse naturali, le attività agricole e la libera professione. Per attività economiche si intendono, in particolare, le operazioni consistenti nello sfruttamento di beni materiali o immateriali effettuate con carattere di stabilità e a fini di lucro. (...)

(6) Non sono considerati soggetti passivi né le pubbliche autorità né gli organismi che assistono queste ultime nell'esercizio delle funzioni loro assegnate dalle norme di legge speciali, per la cui attuazione sono stati designati, ad eccezione delle operazioni effettuate sulla base di contratti di diritto privato».

10. L'articolo 86, paragrafo 1, della legge sull'IVA così dispone:

«Fatti salvi gli articoli 114, 119, paragrafo 4, 120, paragrafi 17 e 19, e 124, nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di operazioni imponibili, i soggetti passivi di cui all'articolo 15 hanno diritto a detrarre dall'imposta dovuta l'importo dell'imposta assoluta a monte».

11. L'articolo 91 della legge in esame contiene talune disposizioni in materia di rettifica dell'imposta assoluta a monte:

«(2) Nel caso di beni e servizi che, in base alle disposizioni relative all'imposta sul reddito, vengono imputati, dal soggetto passivo, ai beni durevoli o ai beni immateriali soggetti ad ammortamento, nonché di terreni e di diritti di usufrutto perpetuo di terreni (...), il soggetto passivo effettua la rettifica, di cui al paragrafo 1, nel corso dei cinque anni successivi e, nel caso di beni immobili e di diritti di usufrutto perpetuo su terreni, nel corso di dieci anni, decorrenti dall'anno in cui essi vengono concessi in usufrutto. (...)

(7) Le disposizioni di cui ai paragrafi da 1 a 6 si applicano per analogia se il soggetto passivo [non] aveva diritto a detrarre l'intera imposta assoluta a monte sui beni o sui servizi da esso utilizzati (...) e il suddetto diritto a detrazione dell'imposta assoluta a monte su tali beni o servizi è stato successivamente modificato».

III. Procedimento principale

12. Nell'ambito della controversia oggetto della causa pendente dinanzi al giudice del rinvio si pone la questione se, con riferimento alle sue spese per investimenti, il comune di Ryjewo (in

prosieguo: il «comune») abbia il diritto di avvalersi a posteriori e pro quota della detrazione dell'imposta assoluta a monte. La questione di cui trattasi trae origine dalla realizzazione, da parte del comune, di una struttura culturale locale da esso destinata, inizialmente, a fini pubblici. I costi di costruzione erano altresì comprensivi di IVA.

13. Benché all'atto della costruzione il comune fosse registrato quale soggetto passivo a fini IVA ed avesse presentato le relative dichiarazioni fiscali, in un primo momento non veniva azionato alcun diritto a detrazione poiché la struttura culturale non veniva utilizzata per la realizzazione di operazioni imponibili. In tale contesto essa non veniva neppure esplicitamente imputata all'«impresa» del comune.

14. Quattro anni dopo il completamento della struttura interveniva una modifica nella destinazione d'uso tale per cui ora il comune utilizza la medesima anche per la realizzazione di operazioni imponibili. Il comune ritiene di vantare, sin dall'inizio della locazione a titolo oneroso della struttura culturale, il diritto a detrarre pro quota l'imposta assoluta a monte come esposta nelle fatture che comprovano le spese sostenute per la sua costruzione mediante rettifica ripartita su più esercizi in conformità dell'articolo 91, paragrafi 7 e 7a, in combinato disposto con l'articolo 91, paragrafi 1 e 2, della legge polacca sull'IVA.

15. Per contro, le autorità fiscali accertavano l'assenza del diritto, in capo al comune, di portare in detrazione l'IVA sulle spese sostenute per la costruzione e la gestione della struttura culturale. Secondo il Ministro delle Finanze, l'acquisto, da parte del comune, dei beni e servizi a fini di investimento ? realizzazione della struttura con l'intento di concederla in uso a titolo gratuito al centro culturale del comune – non è avvenuto nell'ambito di un'attività economica e, pertanto, il comune non ha agito in qualità di soggetto passivo IVA. Il successivo utilizzo del bene di investimento per un'attività economica non comporterebbe che, al momento dell'acquisto, il comune abbia agito in qualità di soggetto passivo.

16. Il giudice di primo grado sosteneva la posizione opposta. Le circostanze in esame non escluderebbero che il comune, all'atto dell'acquisto dei beni e dei servizi a fini di investimento, abbia inteso utilizzarli successivamente nell'ambito della sua attività economica. Detto giudice presume che l'iniziale utilizzo, da parte del soggetto passivo, dei beni e dei servizi acquistati per finalità non soggette ad imposta, non lo priverebbe del diritto di detrarre, in un momento successivo, l'imposta assoluta a monte in caso di variazione della destinazione di detti beni e servizi e di un loro utilizzo per operazioni imponibili.

17. Il Ministro delle Finanze ha proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza del Tribunale amministrativo del voivodato. La Corte suprema amministrativa, ora competente a pronunciarsi in Polonia, ha deciso di avviare un procedimento pregiudiziale.

IV. Procedimento dinanzi alla Corte

18. Il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia) ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

1) Se, alla luce degli articoli 167, 168, 184 e segg. della direttiva IVA e del principio di neutralità, un comune abbia il diritto a detrarre (mediante una rettifica) l'imposta pagata a monte, relativa alle sue spese d'investimento, qualora:

| — | nel periodo iniziale dopo la costruzione (l'acquisto), il bene d'investimento sia stato destinato ad un settore di attività non assoggettato ad imposta (nell'ambito dello svolgimento, da parte del comune, di compiti di pubblica autorità nell'esercizio del potere di imperio che gli compete);

| — | la destinazione d'uso del bene d'investimento sia stata modificata ed il bene venga impiegato dal comune anche per operazioni imponibili.

2) Se ai fini della risposta alla questione di cui al punto 1 rilevi il fatto che, al momento della costruzione o dell'acquisto del bene d'investimento, non era stata espressamente manifestata, da parte del comune, l'intenzione di destinare in futuro tale bene ad operazioni imponibili.

3) Se ai fini della risposta alla questione di cui al punto 1 rilevi il fatto che il bene d'investimento venga utilizzato tanto per operazioni imponibili, quanto per quelle non soggette ad imposta (nello svolgimento, da parte del comune, di compiti di pubblica autorità) e che non vi è possibilità di imputare oggettivamente le spese d'investimento concrete ad uno dei summenzionati gruppi di operazioni.

19. Nel procedimento dinanzi alla Corte hanno presentato osservazioni scritte sulle questioni pregiudiziali il comune di Ryjewo, la Repubblica di Polonia e la Commissione europea. All'udienza dell'11 gennaio 2018 sono comparsi il comune, l'amministrazione finanziaria della Repubblica di Polonia, la Repubblica di Polonia e la Commissione europea.

V. In diritto

20. Le questioni possono essere esaminate congiuntamente. Esse mirano tutte a stabilire se un comune possa avvalersi a posteriori, pro quota, di una detrazione in caso di variazione della destinazione d'uso della struttura culturale costruita nel senso che, ora, esso lo utilizza per l'esecuzione di prestazioni di servizi imponibili.

A. Articolo 168 della direttiva IVA quale espressione del principio di neutralità

21. Stando al tenore letterale dell'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA, «[n]ella misura in cui i beni (...) sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta» il soggetto passivo ha il diritto di detrarre l'IVA per i beni che gli sono ceduti da un altro soggetto passivo. Le suddette condizioni risultano tutte soddisfatte.

22. Per contro, in caso di diniego della detrazione, l'utilizzo imponibile di un bene resterebbe gravato da IVA. Ciò non è evidentemente compatibile con l'idea di neutralità alla base della normativa in materia di IVA. In conformità della giurisprudenza della Corte, il sistema comune dell'IVA garantisce la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle stesse, purché queste siano di per sé soggette all'IVA (6). Secondo una giurisprudenza consolidata, il principio di neutralità nella normativa in materia di IVA richiede pertanto che l'impresa, quale collettore d'imposta operante per conto dello Stato, deve essere sgravata, in linea di massima, dall'onere finale dell'IVA (7) nella misura in cui l'attività imprenditoriale sia diretta essa stessa (in linea di massima) alla realizzazione di operazioni imponibili (8). Ciò si verifica nel caso di specie.

23. Inoltre, secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, il principio di neutralità fiscale inerente al sistema comune dell'IVA, osta a che l'imposizione delle attività professionali di un soggetto fiscale generi una doppia imposizione (9). Il mancato sgravio dall'onere IVA connesso all'acquisto di un bene integrerebbe, in caso di contestuale imposizione delle operazioni con esso effettuate, in definitiva, una doppia imposizione. Anche tale considerazione depone, nel caso di specie, a favore di una possibile detrazione a posteriori.

24. In considerazione del contesto normativo nel frattempo mutato, la precedente giurisprudenza della Corte sulla detrazione a posteriori non osta più necessariamente a detta

conclusione conforme al principio di neutralità.

B. L'articolo 167 della direttiva IVA costituisce un'eccezione al principio di neutralità?

1. Precedente giurisprudenza in merito all'articolo 20 della sesta direttiva

25. Nella vigenza dell'articolo 20, paragrafo 2, della sesta direttiva 77/388/CEE (10), la Corte aveva sino ad allora accettato il fatto che il diritto a detrazione fosse negato a chi acquista un bene per fini privati e se ne serve solo successivamente per scopi di natura economica (11). La Corte ha esplicitamente esteso questa giurisprudenza ? non del tutto indiscussa (12) – anche agli enti di diritto pubblico (13).

26. Tuttavia, in una giurisprudenza consolidata, la Corte sottolinea anche che un privato che acquisti beni a fini di un'attività economica ai sensi dell'articolo 9 agisce come soggetto passivo, anche se i beni non vengono immediatamente impiegati per detta attività economica (14). L'utilizzo privato di un bene per 23 mesi non aveva impedito una piena detrazione (15). In tal caso, però, all'atto dell'acquisto, l'interessato aveva manifestato la sua intenzione riguardo ad un futuro utilizzo del bene per finalità economiche («decisione sulla destinazione»).

27. Tuttavia, vi sono anche sentenze in cui una detrazione a posteriori è stata negata (16). Tali sentenze riguardavano però tutte il quadro normativo come disciplinato nella sesta direttiva 77/388/CEE sino all'entrata in vigore della direttiva IVA. Nel corrispondente articolo 20, paragrafo 2, la sesta direttiva 77/388/CEE indicava infatti che la rettifica della detrazione si riferisce all'anno «in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati». È pertanto comprensibile che la Corte, malgrado l'opposta posizione sostenuta dell'avvocato generale Jacobs (17), abbia sostenuto che ? in casi come quelli succitati ? non può essere presa in considerazione una detrazione a posteriori a norma dell'articolo 20 della sesta direttiva 77/388/CEE (18).

2. Momento di insorgenza del diritto alla detrazione

28. La giurisprudenza della Corte in esame prende le mosse dall'articolo 167 della direttiva IVA, a norma del quale il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile (19). Di conseguenza, secondo la giurisprudenza della Corte, la veste nella quale il privato opera in quel momento determina in modo decisivo l'esistenza di un diritto a detrazione (20). L'imposta detraibile diventa esigibile con l'effettuazione della cessione (articolo 63 della direttiva IVA) ed è pertanto determinante l'acquisto del bene.

29. Quando invece i beni non sono usati ai fini delle attività economiche del soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9, bensì vengono da questi «adibiti ad uso privato», non può nascere alcun diritto a detrazione (21). Secondo la Corte, da una lettura congiunta degli articoli 167 e 9 della direttiva IVA si ricava che chi diviene soggetto passivo solo successivamente e utilizza il bene acquistato a titolo «privato» per la realizzazione di operazioni imponibili ai sensi dell'articolo 9 della direttiva IVA unicamente in un secondo momento, non può esercitare a posteriori un diritto a detrazione.

30. Ove invece acquisti il bene quale soggetto passivo, egli può dunque avvalersi della detrazione al momento dell'acquisto, addirittura per l'intero importo. Secondo la giurisprudenza della Corte, per soggetto passivo si intende chiunque effettui le prime spese di investimento con l'intenzione, confermata da elementi oggettivi, di esercitare un'attività economica in modo autonomo, ai sensi dell'articolo 9 della direttiva IVA (22).

31. Irrilevante è addirittura il fatto che il bene sia successivamente utilizzato solo marginalmente per operazioni che danno diritto a detrazione. Tali circostanze sono prese in considerazione unicamente in un secondo momento a norma degli articoli 184 e seguenti o degli

articoli 16 e 26 della direttiva IVA che rettificano la detrazione originaria (troppo elevata) (23). In particolare, in caso di successivo utilizzo estraneo all'attività di impresa di un bene acquistato beneficiando dello sgravio dall'imposta assolta a monte, ricorrono fattispecie cosiddette «di prelievo» (articoli 16 e 26 della direttiva IVA) che si traducono in un'imposizione a posteriori del suddetto uso estraneo all'attività di impresa.

3. Assenza di un'esplicita disciplina in materia di conferimenti

32. Tuttavia, la direttiva IVA non contiene alcuna esplicita disciplina del caso inverso di un cosiddetto conferimento, con il quale un bene acquistato a «titolo privato» viene utilizzato solo in un secondo momento per lo svolgimento di attività economiche.

33. Ciò determina una situazione di conflitto con il principio fondamentale della neutralità (v. supra, paragrafo 23), come già osservato dall'avvocato generale Jacobs (24). Le conseguenze giuridiche sono diverse a seconda dell'ordine cronologico dell'utilizzo economico di un bene, anche laddove l'ambito temporale del medesimo e l'IVA conseguentemente dovuta sono identiche. Per contro, a norma degli articoli 184 e segg. della direttiva IVA, in caso di passaggio fra attività esente ed attività imponibile, l'ordine cronologico dell'utilizzo del bene acquistato è irrilevante.

34. Una siffatta disparità di trattamento tra imprese che effettuano operazioni imponibili identiche ? eccezion fatta per l'ordine cronologico ? è difficilmente giustificabile anche sotto il profilo dell'articolo 20 della Carta (25).

4. Considerazione del mutato tenore letterale della direttiva IVA

35. A quanto mi consta, la Corte non si è ancora pronunciata espressamente sulla questione del diritto a detrazione a posteriori in caso di «conferimento» di un bene acquistato senza la qualità di soggetto passivo, alla luce del nuovo tenore letterale dell'articolo 187, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA.

36. Infatti, l'articolo 187, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA, come riformulato (26), ora non fa più riferimento unicamente al momento dell'acquisto o della fabbricazione, ma anche al primo utilizzo successivo all'acquisto («o eventualmente utilizzati per la prima volta»). A mio avviso, ciò comprende, in particolare, i casi in cui, il soggetto passivo non aveva ancora imputato il bene alla propria attività economica e quindi, all'atto dell'acquisto, non abbia potuto avvalersi della detrazione (di norma piena ed immediata).

37. In questo caso di specie, in base al tenore letterale della direttiva, la data del primo utilizzo costituisce la base per le successive rettifiche dell'imposta assolta a monte, il che presuppone necessariamente una detrazione (a posteriori) al momento dell'utilizzo. Infatti, ove, già all'atto dell'acquisto, l'acquirente avesse inteso destinare il bene a tale utilizzo, un diritto a detrazione sarebbe dunque insorto sin dall'inizio e la questione della detrazione a posteriori mediante rettifica non si porrebbe. La direttiva IVA quindi ora presuppone espressamente la possibilità di una destinazione a posteriori di un bene già acquistato mediante successivo utilizzo a fini economici.

38. Pertanto, nel nuovo contesto giuridico, con riferimento a un comune che ? analogamente a quanto avvenuto nel caso di specie ? ha utilizzato una palestra inizialmente per fini pubblici e, in seguito, per la realizzazione di operazioni imponibili, la Corte non ha contestato una detrazione a posteriori pro quota (27).

39. Un diritto immediato a detrazione non sussiste in ragione dell'utilizzo per finalità di carattere non economico concretamente previsto in un primo momento. Tuttavia, ove in seguito, durante il

periodo di rettifica dell'imposta assolta a monte, si verifichi un mutamento nell'utilizzo, il tenore letterale degli articoli 184 e segg. della direttiva IVA ammette, a partire da detto mutamento, una precisa rettifica successiva ex nunc e pro anno della detrazione nella misura corrispondente. Se, in seguito, la portata dell'utilizzo per finalità di carattere economico dovesse cambiare nuovamente, sarà parimenti possibile compiere una corrispondente rettifica sulla base degli articoli 184 e segg. della direttiva IVA.

40. Una siffatta rettifica a posteriori della mancata detrazione è altresì conforme alla ratio degli articoli 184 e segg. della direttiva IVA. Infatti, come già rilevato dalla Corte, il sistema di rettifica delle detrazioni (articoli 184 e 185 della direttiva IVA) costituisce un elemento essenziale del sistema introdotto dalla direttiva di cui trattasi, in quanto ha la vocazione di garantire l'esattezza delle detrazioni e quindi la neutralità dell'imposizione fiscale (28). Solo una siffatta rettifica a posteriori permette di ottenere uno sgravio dall'onere IVA gravante sul soggetto passivo in ragione dall'acquisto del bene in linea con il principio di neutralità.

41. Inoltre, una siffatta rettifica evita una disparità di trattamento tra i soggetti passivi a seconda dell'ordine cronologico in cui si collocano l'utilizzo, rispettivamente, per finalità di carattere economico e non economico del bene. Anche l'articolo 20 della Carta depone pertanto a favore di una siffatta interpretazione. In tal modo, in definitiva, si evita sia un vantaggio sia uno svantaggio ingiustificato per il soggetto passivo.

42. Sia in termini di gettito fiscale che sotto il profilo dell'esenzione dell'utilizzo per finalità di carattere economico di un bene, una modifica a posteriori della detrazione in conformità degli articoli 184 e segg. della direttiva IVA rappresenta inoltre l'approccio più preciso rispetto a una piena detrazione sulla base di un siffatto utilizzo economico (parziale) solo pianificato. In tal modo, infatti, si evita che le imprese beneficino di un ? discutibile ? finanziamento anticipato (29) grazie a una detrazione concessa solo in ragione di un (previsto) utilizzo economico minimo e a una piena destinazione del bene sulla base di esso. Non a caso, con l'articolo 168 bis della direttiva IVA, il legislatore dell'Unione ha eliminato al massimo, a posteriori, siffatti modelli di finanziamento per fondi utilizzati prevalentemente per scopi abitativi.

C. In subordine: criteri di azione in qualità di soggetto passivo

43. Ove la Corte non dovesse condividere la mia interpretazione degli articoli 184 e segg. (in particolare, dell'articolo 187, paragrafo 2, secondo comma), della direttiva IVA, la questione da affrontare nella specie consiste nello stabilire come occorra valutare se un comune acquisti la prestazione gravata da IVA in qualità di soggetto passivo o meno laddove, al momento dell'acquisto, non renda espressamente nota una decisione al riguardo.

44. La questione se il soggetto passivo abbia acquistato il bene agendo in quanto tale, vale a dire ai fini della sua attività economica ai sensi dell'articolo 9 della direttiva IVA, è una questione di fatto che deve essere valutata tenendo conto di tutti gli elementi della fattispecie, tra i quali figurano la natura del bene considerato e il periodo di tempo intercorso tra l'acquisto dello stesso e il suo uso ai fini delle attività economiche del soggetto passivo (30).

1. Decisione sulla destinazione malgrado la mancanza di intenzione

45. Ai fini del riconoscimento dell'immediata e piena detrazione, la Corte richiede che sussista un'intenzione, confermata da elementi obiettivi, di svolgere in modo autonomo un'attività economica con il bene di investimento ai sensi dell'articolo 9 della direttiva IVA (31).

46. Nel caso di specie, all'atto dell'acquisto, il comune non sapeva ancora se e in quale misura avrebbe utilizzato la struttura culturale anche per fini economici. Pertanto, non poteva dichiarare

una siffatta intenzione. A questo riguardo, dal soggetto passivo si esigerebbe dunque qualcosa di impossibile. Tutt'al più, vi sarebbe un discutibile incentivo ad ottenere, mediante «dichiarazioni di intenti» precauzionali una destinazione di tali beni all'impresa.

47. Nella causa Gmina Międzyzdroje (32), in cui trovava applicazione l'articolo 187, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA, la Corte evita tale dilemma. Seppur in maniera non esplicita, come correttamente osservato dalla Repubblica di Polonia, in tale contesto, in definitiva, essa riconosce a un comune un diritto a detrazione pro quota, a posteriori, per investimenti effettuati in una palestra che solo molto tempo dopo l'acquisto era stata utilizzata per la realizzazione di prestazioni locative imponibili. In tale caso, la Corte non si è basata su una decisione sulla destinazione resa alla data dell'acquisto rilevando, piuttosto, che la detrazione delle imposte a monte è legata alla riscossione delle imposte a valle (33).

2. Destinazione a norma dell'articolo 13 della direttiva IVA

48. Tuttavia, se non è possibile rifarsi a un'intenzione presente al momento dell'acquisto, si rende dunque necessario un criterio diverso. In proposito ? quantomeno nel caso di enti di diritto pubblico ? viene preso in debita considerazione l'articolo 13 della direttiva IVA, elemento su cui si fonda, essenzialmente l'argomentazione dedotta dal comune. In occasione dell'udienza, inoltre, anche la Commissione ha mostrato una certa propensione per tale soluzione.

49. L'articolo 13 della direttiva IVA muove dall'assunto che gli enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività svolte o le operazioni effettuate in quanto pubbliche autorità. Costituiscono attività siffatte quelle svolte da detti enti nell'ambito del regime giuridico loro proprio. Sono invece escluse le attività da essi svolte in base allo stesso regime cui sono sottoposti gli operatori economici privati (34).

50. Di conseguenza, sarebbe decisivo il fatto se, al momento dell'acquisto, il comune abbia agito in quanto pubblica autorità. Ciò potrebbe essere ammesso solo eccezionalmente (ad esempio, in caso di esproprio). Raramente il normale acquisto di beni di consumo da parte di un ente di diritto pubblico avviene nell'esercizio della pubblica autorità. Pertanto, in sede di acquisto, un comune agirebbe per lo più quale soggetto passivo.

51. Tuttavia, l'argomentazione fondata sull'articolo 13 della direttiva IVA non mi convince. Già il tenore letterale dell'articolo in esame indica che, a determinate condizioni, quando realizzano operazioni, gli enti di diritto pubblico non sono considerati come soggetti passivi. La disciplina è quindi esplicitamente riferita all'operazione a valle (vale a dire la prestazione di servizi) e non all'operazione a monte (ossia l'acquisto di prestazioni). Tale aspetto emerge con chiarezza ancora maggiore dall'articolo 13, paragrafo 1, secondo e terzo comma, della direttiva IVA, in cui viene fatto riferimento a una distorsione della concorrenza (secondo comma) e alla portata non trascurabile delle attività (terzo comma). Entrambe non possono essere riferite all'operazione a monte al momento dell'acquisto.

52. La ratio dell'articolo 13 della direttiva IVA consiste nel favorire determinate attività degli enti di diritto pubblico (35), se e in quanto essi esercitano funzioni spettanti ai pubblici poteri. Tuttavia, a norma dell'articolo 13, paragrafo 1, secondo comma, della direttiva IVA, ove ciò provochi distorsioni della concorrenza di una certa importanza, tali attività economiche restano dunque, in linea di principio, soggette a imposizione anche se svolte nell'ambito di pubblici poteri. In tale caso il beneficio viene nuovamente meno.

53. Nel caso di specie, è vero che un'applicazione dell'articolo 13 della direttiva IVA all'acquisto gioverebbe al comune. Tuttavia, quando un comune acquista un bene agendo quale pubblica autorità, in determinate circostanze detto approccio la danneggerebbe. Infatti, la detrazione

dovrebbe essere di conseguenza esclusa anche laddove il comune svolgesse delle attività economiche servendosi del bene acquistato nell'esercizio dei poteri pubblici. A norma dell'articolo 168 della direttiva IVA, ai fini della detrazione è tuttavia dirimente se l'acquisto fosse gravato da IVA e se il bene sia impiegato per la realizzazione di operazioni imponibili. Come indica l'articolo 14, paragrafo 2, lettera a), della direttiva IVA, una cessione imponibile può sussistere anche ove il trasferimento della proprietà su un bene da parte del prestatore sia accompagnato dal pagamento di un'indennità in forza di un'espropriazione compiuta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge (e sia, quindi, imposta nell'esercizio dei poteri pubblici).

54. Pertanto, nel complesso, l'articolo 13 della direttiva IVA non fornisce alcuna risposta alla questione se, all'atto dell'acquisto di un bene, un ente di diritto pubblico agisca o meno come soggetto passivo, ma stabilisce soltanto se esso debba essere considerato tale all'atto della cessione di beni e della prestazione di servizi.

3. Presunzione di destinazione nel caso di un soggetto passivo che, in seguito, utilizza effettivamente il bene per la realizzazione di prestazioni imponibili

55. Laddove la Corte condivide almeno la mia opinione secondo cui, a differenza di quanto avviene in materia di imposizione dei prelievi, la mancanza di una disciplina in materia di conferimenti costituisce un problema sotto il profilo del principio di neutralità e di parità di trattamento, essa dovrebbe dunque tenerne conto quantomeno attraverso un'ampia valutazione della nozione di acquisto «in qualità di soggetto passivo».

56. Nei casi ad oggi decisi, in cui è stata negata una detrazione a posteriori, al momento dell'acquisto, l'acquirente del bene non aveva qualità di soggetto passivo (v. la causa *Waterschap* (36)) o aveva espressamente conferito il bene alla propria impresa solo in un secondo momento (così nella causa *Lennartz* (37)), sicché emergeva chiaramente che egli l'aveva acquistato inizialmente per fini privati. Diverso è il caso in esame, posto che l'acquirente è un soggetto passivo che non ha adottato alcuna decisione esplicita.

57. Ove un soggetto passivo acquisti un bene, il quale per sua natura, può essere anche oggetto di un utilizzo di carattere economico, ed egli non sia ancora in grado di escludere che, nel periodo di cui all'articolo 187 della direttiva IVA, detto bene sarà un giorno destinato alla realizzazione di operazioni imponibili, si può però presumere che ? al momento dell'acquisto ? egli lo abbia acquistato quale soggetto passivo anche nell'ottica di un eventuale successivo utilizzo di carattere economico. Ciò vale, in ogni caso, se egli non ha espressamente destinato il bene in questione alla sua attività non economica sottraendolo così all'ambito di applicazione della normativa in materia di IVA (38).

58. Anche il tenore letterale dell'articolo 187, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA (v. sul punto, in dettaglio, i paragrafi 36 e 37 *supra*), modificato rispetto alla sesta direttiva 77/388/CEE, depone a favore di detta soluzione, posto che esso fa ora riferimento anche al primo utilizzo dopo un acquisto («eventualmente utilizzati per la prima volta»).

59. Di conseguenza, tenuto conto della formulazione dell'articolo 187, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA, il diritto a detrazione può sorgere al momento dell'acquisto anche in ragione di un'intenzione di utilizzo soltanto potenziale, ove essa sia in seguito confermata. Tuttavia, in ragione dell'utilizzo concretamente previsto in un primo momento per finalità di carattere non economico, tale diritto sussiste inizialmente solo in linea di principio (e, quindi, unicamente per l'importo di 0 EUR). In caso di successiva modifica dell'utilizzo nel corso del periodo di rettifica dell'imposta assolta a monte, gli articoli 184 e 185 della direttiva IVA consentono poi una precisa rettifica a posteriori della detrazione con effetto ex nunc e per anno nella misura corrispondente.

60. La presunzione di una siffatta potenziale intenzione quanto a un futuro utilizzo non permette così a un soggetto passivo di beneficiare di una detrazione immediata, ma gli accorda unicamente la possibilità di avvalersi, in seguito, di una detrazione pro quota purché, nel periodo di rettifica dell'imposta assolta a monte, il bene venga ancora utilizzato per finalità imponibili. Anche tale approccio permette di evitare sia un vantaggio sia uno svantaggio ingiustificato per un soggetto passivo.

VI. Conclusione

61. Propongo pertanto di rispondere alle questioni sollevate dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia) come segue:

Conformemente agli articoli 167, 168, 184, 185 e 187, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nonché al principio di neutralità, un comune è legittimato ? mediante rettifica dell'imposta assolta a monte – a detrarre detta imposta sulle sue spese di investimento qualora dette spese siano destinate alla realizzazione di operazioni imponibili. Lo stesso vale anche se il bene di investimento fabbricato o acquistato sia stato inizialmente utilizzato per fini non soggetti ad imposta, ma la destinazione d'uso di detto bene sia mutata nel corso del periodo di cui all'articolo 187 della direttiva IVA e il comune lo utilizzi ora anche per operazioni imponibili.

A questo proposito è irrilevante se, al momento della fabbricazione o dell'acquisto, sia stata già manifestata l'intenzione di volerlo utilizzare in futuro per la realizzazione di operazioni imponibili.

Per la risposta alla prima questione non rileva neppure il fatto che il bene di investimento sia utilizzato sia per operazioni imponibili, sia per operazioni non imponibili e non sia possibile imputare oggettivamente le concrete spese d'investimento a una delle summenzionate operazioni. Tale circostanza riguarda unicamente la questione della ripartizione dell'importo della detrazione ma non il diritto alla detrazione in quanto tale.

1 Lingua originale: il tedesco.

2 Per procedimenti simili, v. ordinanza del 5 giugno 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750) e sentenza del 2 giugno 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

3 Sentenza dell'11 luglio 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

4 GU 2006, L 347, pag. 1.

5 Ustawa o podatku od towarów i usług dell'11 marzo 2004 (testo unico, Dz. U. 2011, n. 177, posizione 1054, e successive modifiche).

- 6 Sentenze del 28 febbraio 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, punto 38); del 13 marzo 2014, Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147, punto 41); del 3 marzo 2005, Fini H (C?32/03, EU:C:2005:128, punto 25 e la giurisprudenza ivi citata), e del 14 febbraio 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punto 19).
- 7 Sentenze del 13 marzo 2008, Securenta (C?437/06, EU:C:2008:166, punto 25), e del 1° aprile 2004, Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206, punto 39).
- 8 V. sentenze del 13 marzo 2014, Malburg (C?204/13, EU:C:2014:147, punto 41); del 15 dicembre 2005, Centralan Property (C?63/04, EU:C:2005:773, punto 51), e del 21 aprile 2005, HE (C?25/03, EU:C:2005:241, punto 57), nonché le mie conclusioni nella causa Di Maura (C?246/16, EU:C:2017:440, paragrafo 42).
- 9 Sentenza del 2 luglio 2015, NLB Leasing (C?209/14, EU:C:2015:440, punto 40); v., in tal senso, anche sentenze del 22 marzo 2012, Klub (C?153/11, EU:C:2012:163, punto 42), e del 23 aprile 2009, Puffer (C?460/07, EU:C:2009:254, punto 46).
- 10 Sesta direttiva 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). Tale disposizione recitava: «Essa è eseguita secondo le variazioni del diritto a de[trazione] che hanno avuto luogo negli anni successivi rispetto all'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati».
- 11 Sentenze del 19 luglio 2012, X (C?334/10, EU:C:2012:473, punto 17); del 23 aprile 2009, Puffer (C?460/07, EU:C:2009:254, punto 44); del 6 maggio 1992, de Jong (C?20/91, EU:C:1992:192, punto 17), e dell'11 luglio 1991, Lennartz (C?97/90, EU:C:1991:315, punti 8, 9 e 17).
- 12 Una dettagliata critica è rinvenibile in H. Stadie, Rau/Dürwächter, UStG, § 15, note 1860 e segg. (aggiornata a gennaio 2017, 170. edizione.).
- 13 Sentenza del 2 giugno 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C?378/02, EU:C:2005:335, punti 39 e 40).
- 14 Sentenze del 19 luglio 2012, X (C?334/10, EU:C:2012:473, punto 31); del 22 marzo 2012, Klub (C?153/11, EU:C:2012:163, punti 44 e 52), e dell'11 luglio 1991, Lennartz (C?97/90, EU:C:1991:315, punto 14).
- 15 Sentenza del 19 luglio 2012, X (C?334/10, EU:C:2012:473, punto 27).
- 16 Sentenze del 2 giugno 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C?378/02, EU:C:2005:335), e dell'11 luglio 1991, Lennartz (C?97/90, EU:C:1991:315).
- 17 Conclusioni dell'avvocato generale Jacobs nella causa Charles e Charles-Tijmens (C?434/03, EU:C:2005:48, paragrafi 89 e 90).
- 18 Sentenza del 23 aprile 2009, Puffer (C?460/07, EU:C:2009:254, punto 44).
- 19 V. anche sentenza dell'11 luglio 1991, Lennartz (C?97/90, EU:C:1991:315).
- 20 In tal senso, espressamente, sentenza del 28 febbraio 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, punto 35); del 30 marzo 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, punto 38), e dell'11 luglio 1991, Lennartz (C?97/90, EU:C:1991:315,

punti 8 e 9.).

21 In tal senso, espressamente, sentenza dell'11 luglio 1991, Lennartz (C?97/90, EU:C:1991:315, punto 9).

22 In tal senso, espressamente, sentenze del 29 novembre 2012, Gran Via Moine?ti (C?257/11, EU:C:2012:759, punto 27); dell'8 giugno 2000, Breitsohl (C?400/98, EU:C:2000:304, punto 34), e del 21 marzo 2000, Gabalfrisa e a. (da C?110/98 a C?147/98, EU:C:2000:145, punto 47); v. al riguardo le mie conclusioni nella causa X (C?334/10, EU:C:2012:108, paragrafo 81).

23 In tal senso, in definitiva, anche sentenze del 29 novembre 2012, Gran Via Moine?ti (C?257/11, EU:C:2012:759, punto 28), e dell'8 giugno 2000, Breitsohl (C?400/98, EU:C:2000:304, punto 35).

24 Conclusioni dell'avvocato generale Jacobs nella causa Charles e Charles-Tijmens (C?434/03, EU:C:2005:48, paragrafi 75 e segg.).

25 V. sentenza del 28 febbraio 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C?672/16, EU:C:2018:134, punto 44). In questo contesto, la Corte ha espressamente stabilito che il principio di neutralità fiscale osta a che il trattamento fiscale di attività di investimento identiche dia luogo a disparità ingiustificate tra imprese con lo stesso profilo e che esercitano la stessa attività.

26 L'articolo 20, paragrafo 2, della sesta direttiva 77/388/CEE, indicava soltanto che la rettifica era effettuata rispetto all'anno «in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati».

27 Ordinanza del 5 giugno 2014, Gmina Mi?dzyzdroje (C?500/13, EU:C:2014:1750, punti 19 e segg.).

28 Ordinanza del 5 giugno 2014, Gmina Mi?dzyzdroje (C?500/13, EU:C:2014:1750, punto 24).

29 Tale effetto si verifica in quanto la rettifica ai sensi degli articoli 184 e segg. nonché dell'articolo 26, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA avviene solo proporzionalmente su base annua e, così, in definitiva, con riferimento a detta imposta, l'impresa beneficia di un prestito senza interessi.

30 Sentenza del 16 febbraio 2012, Eon Aset Menidjmont (C?118/11, EU:C:2012:97, punto 58); v., in tal senso, anche sentenze dell'8 marzo 2001, Bakcsi (C?415/98, EU:C:2001:136, punto 29), e dell'11 luglio 1991, Lennartz (C?97/90, EU:C:1991:315, punto 21).

31 In tal senso, espressamente, sentenze dell'8 giugno 2000, Breitsohl (C?400/98, EU:C:2000:304, punto 34), e del 21 marzo 2000, Gabalfrisa e a. (da C?110/98 a C?147/98, EU:C:2000:145, punto 47); v. anche le mie conclusioni nella causa X (C?334/10, EU:C:2012:108, paragrafo 81).

32 Ordinanza del 5 giugno 2014, Gmina Mi?dzyzdroje (C?500/13, EU:C:2014:1750).

33 Ordinanza del 5 giugno 2014, Gmina Mi?dzyzdroje (C?500/13, EU:C:2014:1750, punto 19); nello stesso senso anche la sentenza del 30 marzo 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, punto 24).

34 Sentenza del 29 ottobre 2015, Sudaçor (C?174/14, EU:C:2015:733, punto 70); v., in tal senso, sentenza del 14 dicembre 2000, Fazenda Pública (C?446/98, EU:C:2000:691, punti 17 e 22).

35 Frequentemente, in proposito, la Corte parla di *un'esenzione dall'imposta* [sentenze del 13 dicembre 2007, Götz (C-408/06, EU:C:2007:789, punto 41); del 12 settembre 2000, Commissione/Regno Unito (C-359/97, EU:C:2000:426, punto 55), e del 26 marzo 1987, Commissione/Paesi Bassi (235/85, EU:C:1987:161, punti 20 e 21)], che deve essere interpretata restrittivamente.

36 Sentenza del 2 giugno 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335).

37 Sentenza dell'11 luglio 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315).

38 A giudizio della Corte, infatti, questa è la conseguenza di un acquisto senza la qualità di soggetto passivo – v., in particolare, sentenza del 15 settembre 2016, Landkreis Potsdam-Mittelmark (C-400/15, EU:C:2016:687, punto 33).