

Edizione provvisoria

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

MICHAL BOBEK

presentate il 3 marzo 2020⁽¹⁾

Causa C-791/18

Stichting Schoonzicht

Con l'intervento di:

Staatssecretaris van Financiën

[Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dallo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi)]

«Domanda di pronuncia pregiudiziale — Imposta sul valore aggiunto — Rettifica delle detrazioni — Beni d'investimento — Differenza tra utilizzo previsto e primo utilizzo effettivo — Direttiva 2006/112/CE — Articoli 185 e 187 — Applicabilità»

I. Introduzione

1. La presente causa riguarda le modalità di rettifica di una detrazione dell'IVA operata inizialmente da parte di un operatore economico che ha modificato la destinazione d'uso di un complesso residenziale. Nel caso di specie la detrazione è stata operata quando il complesso residenziale era ancora in costruzione. All'epoca, l'operatore economico intendeva utilizzarlo a fini imponibili. Una parte degli appartamenti, tuttavia, è stata successivamente concessa in locazione, cosicché il primo utilizzo di tali appartamenti era esente da imposta.

2. Date siffatte circostanze, le autorità dei Paesi Bassi hanno chiesto all'operatore economico di rimborsare per intero, in un'unica soluzione, la parte della detrazione iniziale corrispondente agli appartamenti successivamente dati in locazione. In forza della normativa nazionale, infatti, se, nel momento in cui un operatore economico inizia ad utilizzare per la prima volta taluni beni, risulta che ha detratto l'IVA in misura superiore rispetto a quella cui aveva diritto in base all'utilizzo dei beni, l'eccedenza dell'IVA inizialmente detratta deve essere rettificata in *un'unica soluzione*.

3. La questione giuridica che si pone è se tale normativa sia conforme all'articolo 187 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA») (2), ai sensi del quale la rettifica delle detrazioni operate su beni d'investimento si effettua in frazioni proporzionali ripartite su un periodo di diversi anni.

II. Quadro normativo

A. Diritto dell'Unione: la direttiva IVA

4. Gli articoli 184 e segg. della direttiva IVA riguardano la rettifica delle detrazioni.

5. L'articolo 184 stabilisce che «[l]a detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto».

6. Ai sensi dell'articolo 185 di tale direttiva:

«1. La rettifica ha luogo, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione dell'IVA, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, in particolare, in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo.

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

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

7. L'articolo 186 della direttiva IVA stabilisce che «[g]li Stati membri determinano le modalità di applicazione degli articoli 184 e 185».

8. L'articolo 187 della direttiva IVA è così formulato:

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

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

Per quanto riguarda i beni d'investimento immobiliari, la durata del periodo che funge da base per il calcolo delle rettifiche può essere prolungata sino a vent'anni.

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

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

9. L'articolo 189 della direttiva IVA dispone quanto segue:

«Ai fini dell'applicazione degli articoli 187 e 188, gli Stati membri possono adottare le misure seguenti:

(...)

b) indicare l'ammontare di IVA che deve essere preso in considerazione per la rettifica;

(...)».

B. Diritto dei Paesi Bassi

10. Le disposizioni relative alla rettifica delle detrazioni figurano all'articolo 15, paragrafo 4, della Wet van 28 juni 1968, houdende vervanging van de bestaande omzetbelasting door een omzetbelasting volgens het stelsel van heffing over de toegevoegde waarde (legge del 28 giugno 1968, che prevede la sostituzione dell'esistente imposta sulla cifra d'affari con un'imposta sulla cifra d'affari secondo il sistema di riscossione dell'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: la «legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari») e agli articoli 12 e 13 dell'Uitvoeringsbeschikking omzetbelasting 1968 (decreto di attuazione in materia di imposta sulla cifra d'affari del 1968; in prosieguo: il «decreto di attuazione»).

11. L'articolo 15, paragrafo 4, della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari stabilisce quanto segue:

«La detrazione dell'imposta è operata conformemente alla destinazione dei beni e dei servizi nel momento in cui l'imposta è fatturata all'operatore economico o nel momento in cui essa diviene esigibile. Se, nel momento in cui l'operatore economico inizia ad utilizzare i beni ed i servizi, risulta che egli detrae la relativa imposta in misura superiore o inferiore a quella cui gli dà diritto l'utilizzo dei beni o dei servizi, la parte eccedente detratta è esigibile da tale momento. L'imposta divenuta esigibile è versata conformemente all'articolo 14. La parte dell'imposta che avrebbe potuto essere detratta, ma non lo è stata, gli sarà restituita su sua richiesta».

12. L'articolo 12, paragrafi 2 e 3, del decreto di attuazione prevede quanto segue:

«2) La rettifica di cui all'articolo 15, paragrafo 4, [della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari] è effettuata in base ai dati del periodo d'imposta nel corso del quale l'operatore economico ha iniziato a utilizzare i beni o servizi.

3) Nella dichiarazione relativa all'ultimo periodo d'imposta, la rettifica della detrazione è effettuata sulla base dei dati applicabili all'intero esercizio fiscale».

13. L'articolo 13 del decreto di attuazione, per quanto qui rileva, è così formulato:

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

a) i beni immobili e i diritti a essi relativi;

b) i beni mobili che l'operatore economico ammortizza con riferimento all'imposta sul reddito o all'imposta sulle società, o che potrebbe ammortizzare se fosse assoggettato a tale imposta.

2) Per quanto riguarda i beni immobili e i diritti a essi relativi, la rettifica delle detrazioni si effettua nel corso di ciascuno dei nove esercizi fiscali successivi a quello nel corso del quale l'operatore economico ha iniziato a utilizzare il bene immobile in questione. La rettifica riguarda di volta in volta un decimo dell'imposta assolta a monte, tenuto conto dei dati relativi all'esercizio fiscale che figurano nella dichiarazione relativa all'ultimo periodo d'imposta di detto esercizio fiscale».

III. Fatti, procedimento nazionale e questioni pregiudiziali

14. La Stichting Schoonzicht, con sede in Amsterdam, ha costruito un complesso residenziale su un lotto di terreno di sua proprietà. Il complesso era composto da sette appartamenti. La costruzione è iniziata nel 2013 e il complesso è stato consegnato nel luglio 2014.
15. Inizialmente il complesso residenziale era destinato a operazioni imponibili. La Stichting Schoonzicht ha quindi detratto integralmente l'IVA dovuta per la suddetta cessione.
16. Successivamente, a partire dal 1° agosto 2014, la Stichting Schoonzicht ha concesso in locazione quattro degli appartamenti. Dall'ordinanza di rinvio risulta che si trattava della prima utilizzazione (di una parte) del complesso residenziale e che, contrariamente alla destinazione iniziale, essa era *esente* dall'IVA. Nel 2014 gli altri tre appartamenti sono rimasti inoccupati.
17. Per tale motivo, conformemente alla normativa dei Paesi Bassi, la parte corrispondente della detrazione iniziale è stata rettificata in applicazione dell'articolo 15, paragrafo 4, della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari. Ciò ha comportato che la Stichting Schoonzicht fosse debitrice della quota di IVA corrispondente ai quattro appartamenti dati in locazione, per un importo pari a EUR 79 587. Dall'ordinanza di rinvio risulta che la rettifica ha avuto luogo per il terzo trimestre del 2014 (dal 1° luglio al 30 settembre 2014), nel corso del quale il complesso residenziale è stato utilizzato per la prima volta.
18. La Stichting Schoonzicht ha versato l'IVA e ha presentato opposizione avverso detta autoliquidazione. Essa sostiene che per beni d'investimento una rettifica dell'intera detrazione inizialmente operata al momento della prima utilizzazione del bene d'investimento, come previsto all'articolo 15, paragrafo 4, della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari, sarebbe contraria all'articolo 187 della direttiva IVA.
19. Detta opposizione è stata respinta dall'Inspecteur van de Belastingdienst (Ispettorato del Servizio delle Imposte). La Stichting Schoonzicht ha quindi presentato ricorso dinanzi al Rechtbank Noord-Holland (Tribunale dell'Olanda settentrionale, Paesi Bassi). Il suddetto giudice ha respinto il ricorso in quanto infondato, e la Stichting Schoonzicht ha impugnato detta decisione dinanzi al Gerechtshof Amsterdam (Corte d'appello di Amsterdam, Paesi Bassi). Detto giudice ha altresì statuito che il regime di cui all'articolo 15, paragrafo 4, della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari, è compatibile con la direttiva IVA e ha respinto l'(ulteriore) impugnazione in quanto infondata. A giudizio del Gerechtshof Amsterdam (Corte d'appello di Amsterdam), il legislatore dei Paesi Bassi si è avvalso della possibilità offerta agli Stati membri dall'articolo 189, lettera b), della direttiva IVA, di precisare l'importo di IVA che deve essere preso in considerazione in sede di rettifica per beni d'investimento. Secondo tale giudice, la rettifica *una tantum*, prevista all'articolo 15, paragrafo 4, della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari, deve essere considerata come una «correzione precedente la rettifica», che ha luogo prima della procedura ordinaria di rettifica e che non è disciplinata (e quindi non è esclusa) dalla direttiva IVA. La direttiva IVA non osta a una siffatta correzione dal momento che essa non è contraria al principio di neutralità fiscale né al principio di proporzionalità.
20. La Stichting Schoonzicht ha presentato ricorso per cassazione avverso detta sentenza dinanzi allo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi), il giudice del rinvio.
21. Nel procedimento principale la Stichting Schoonzicht ribadisce la tesi secondo la quale la rettifica *una tantum* della detrazione inizialmente operata a seguito della prima utilizzazione di beni d'investimento sarebbe contraria all'articolo 187 della direttiva IVA. A suo avviso, il regime di rettifica di cui all'articolo 187 della direttiva IVA deve essere considerato indipendentemente da

quanto previsto agli articoli 184 e 185 di tale direttiva. L'articolo 187 della direttiva IVA prevede un regime speciale per i beni d'investimento che deroga al regime generale di cui agli articoli 184 e 185. La rettifica della detrazione inizialmente operata per i beni d'investimento in forza dell'articolo 187 deve essere ripartita su un certo numero di anni e alla fine di ciascun anno di rettifica può essere operata soltanto la rettifica di una parte proporzionale della detrazione inizialmente effettuata. La rettifica di cui all'articolo 187 della direttiva IVA riferita ai quattro appartamenti può essere effettuata non prima della presentazione della dichiarazione relativa all'ultimo trimestre del 2014 indipendentemente dal fatto che tali appartamenti siano stati utilizzati per la prima volta nel corso di tale anno. Una siffatta rettifica deve allora riguardare solo un decimo della detrazione ottenuta nel 2013.

22. Il giudice del rinvio nutre dubbi quanto alla compatibilità dell'obbligo di «rettifica integrale a seguito della prima utilizzazione», previsto dalla normativa dei Paesi Bassi, con l'articolo 187 della direttiva IVA.

23. In un siffatto contesto, lo Hoge Raad der Nederlanden (Corte suprema dei Paesi Bassi) ha sospeso il procedimento e ha sottoposto alla Corte le questioni pregiudiziali seguenti:

«1) Se gli articoli da 184 a 187 della [direttiva IVA] ostino ad un regime nazionale di rettifica per beni d'investimento che prevede una rettifica ripartita su una serie di anni, in cui nell'anno della prima utilizzazione – che coincide con il primo anno di rettifica – l'importo globale della detrazione inizialmente operata per il bene d'investimento in parola viene aggiustato (rettificato) in una sola volta se alla prima utilizzazione detta detrazione inizialmente operata risulta diversa dalla detrazione a cui il soggetto passivo ha diritto sulla base dell'effettivo utilizzo del bene d'investimento.

2) In caso di risposta affermativa alla prima questione:

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

24. Hanno presentato osservazioni scritte la Stichting Schoonzicht, il governo dei Paesi Bassi, il governo svedese e la Commissione europea.

IV. Analisi

25. Ritengo che il regime nazionale di cui trattasi sia compatibile con la direttiva IVA. Per giungere a tale conclusione, fornirò, in un primo momento, alcune precisazioni preliminari sulle norme della direttiva IVA applicabili (o potenzialmente applicabili) (A). Concluderò poi che l'obbligo di «rettifica integrale a seguito della prima utilizzazione» non rientra nell'articolo 187 della direttiva IVA, bensì negli articoli da 184 a 186, ai quali esso è conforme (B).

A. Le norme applicabili (e potenzialmente applicabili) della direttiva IVA

26. Ai sensi dell'articolo 167 della direttiva IVA, «[i]l diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile». A tal riguardo la Corte ha più volte sottolineato il fatto che il diritto a detrazione «costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni» (3). Ha anche statuito che «[i]l regime delle detrazioni mira a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche, purché dette attività siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA» (4).

27. Gli articoli 184 e segg. della direttiva IVA prevedono norme più dettagliate applicabili al diritto a detrazione che specificano il meccanismo della rettifica (5). Tale meccanismo assicura 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 a tale imposta (6). In altri termini, «[t]ale meccanismo persegue (...) l'obiettivo 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» (7).

28. Il regime delle detrazioni previsto dalla direttiva IVA contiene norme generali (articoli da 184 a 186) nonché norme specifiche che si applicano ai beni d'investimento (articoli da 187 a 192).

29. In primo luogo, per quanto riguarda le regole generali, l'articolo 184 della direttiva IVA prescrive che «[l]a detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto». L'articolo 185, paragrafo 1, aggiunge che tale «rettifica ha luogo, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione dell'IVA, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, in particolare, in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo» (8).

30. Ai sensi dell'articolo 186, spetta agli Stati membri determinare le modalità di applicazione degli articoli 184 e 185 (9).

31. In secondo luogo, gli articoli 187 e segg. della direttiva IVA prevedono norme specifiche in materia di rettifica delle detrazioni relative ai beni d'investimento (10). Tali norme specifiche definiscono taluni aspetti delle modalità con cui la rettifica deve essere effettuata.

32. Per quanto qui rileva, occorre menzionare tre aspetti.

33. In primo luogo, la rettifica deve essere ripartita su cinque anni, periodo che per i beni d'investimento immobiliari può essere prolungato fino a venti anni. Dall'ordinanza di rinvio risulta che i Paesi Bassi hanno scelto di applicare ai beni d'investimento immobiliari un periodo di rettifica di 10 anni. Detto periodo potrebbe quindi essere pertinente per il complesso residenziale di cui al procedimento principale.

34. In secondo luogo, ai sensi dell'articolo 187, paragrafo 1, della direttiva IVA, il periodo di rettifica comprende l'anno in cui i beni in questione sono stati acquistati o fabbricati; tuttavia gli Stati membri possono basare la rettifica su un periodo che decorre dalla *prima utilizzazione* dei beni. Dall'ordinanza di rinvio risulta che i Paesi Bassi hanno scelto quest'ultima opzione.

35. In terzo luogo, conformemente all'articolo 187, paragrafo 2, ogni anno la rettifica è effettuata solo per un quinto dell'IVA che grava sui beni di investimento o, qualora il periodo di rettifica sia stato prolungato, per la frazione corrispondente dell'IVA che ha gravato sui beni d'investimento. Secondo il regime dei Paesi Bassi, detta frazione corrispondente è pari a un *decimo*.

B. Qualificazione dell'obbligo di «rettifica integrale a seguito della prima utilizzazione»

36. Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede di accertare se le disposizioni della direttiva IVA relative alla rettifica delle detrazioni ostino all'obbligo di «rettifica integrale a seguito della prima utilizzazione».

37. Per rispondere a tale questione occorre esaminare se l'obbligo di «rettifica integrale a seguito della prima utilizzazione» rientri nel regime generale di rettifica di cui alla direttiva IVA (articoli 184 e segg.), oppure nel regime specifico (articoli 187 e segg.), o se eventualmente non

rientri in nessuno dei due regimi.

38. La Stichting Schoonzicht sostiene che il regime generale previsto agli articoli da 184 a 186 della direttiva IVA non dovrebbe applicarsi alla situazione di cui trattasi, in quanto la rettifica riguarda beni immobili e rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 187 di tale direttiva, il che implica una ripartizione della rettifica su 10 anni. Atteso che il suddetto articolo 15, paragrafo 4, della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari, prescrive la restituzione in un'unica soluzione della parte corrispondente della detrazione operata inizialmente, esso sarebbe contrario all'articolo 187 della direttiva IVA.

39. Il governo dei Paesi Bassi e quello svedese, nonché la Commissione, sostengono il contrario. A loro avviso, in linea di principio, l'obbligo di «rettifica integrale a seguito della prima utilizzazione» rientra nel regime generale di rettifica previsto dalla direttiva IVA ed è pertanto conforme a quest'ultima.

40. Concordo con quest'ultima tesi.

41. È vero che l'articolo 187 direttiva IVA prescrive che «per quanto riguarda i beni d'investimento, la rettifica deve essere ripartita su cinque [o più] anni, *compreso* l'anno in cui i beni sono stati acquistati o fabbricati [o utilizzati]» (11). È altresì vero che, come rilevato dal giudice del rinvio, gli Stati membri hanno l'obbligo di prevedere un regime di rettifica per i beni d'investimento (12).

42. I suddetti elementi, tuttavia, non rispondono alla questione di come debba essere rettificata una divergenza tra utilizzo previsto, da un lato, e il primo utilizzo effettivo, dall'altro.

43. Infatti, mentre il diritto alla detrazione dell'IVA dovuta per beni e servizi forniti da un altro soggetto passivo in forza degli articoli 167 e 168 della direttiva IVA può essere esercitato immediatamente e integralmente, anche se i beni di cui trattasi non sono immediatamente utilizzati ai fini dell'attività economica della società (13), il diritto a detrazione sussiste nella misura in cui tali beni e servizi sono utilizzati ai fini di operazioni imponibili (14). Infatti, come ha affermato l'avvocato generale Kokott «[a] norma dell'articolo 167 della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 63 della stessa direttiva, la detrazione è concessa, di norma, già all'atto dell'acquisto di un bene sulla base del suo utilizzo *previsto*. (...) Di norma, tale diritto è subordinato al presupposto che il soggetto passivo utilizzi il bene acquistato per il compimento di operazioni soggette a imposta. Le disposizioni in materia di rettifica mirano ora, in base alla giurisprudenza, ad aumentare la precisione delle detrazioni controllando, successivamente all'acquisto di un bene, in che misura il soggetto passivo lo impieghi anche *effettivamente* per obiettivi che danno diritto alla detrazione» (15).

44. Nel caso di specie, e secondo l'ordinanza di rinvio, risulta che il diritto a detrazione è sorto quando la relativa IVA a monte è divenuta esigibile, in base all'intenzione dichiarata della Stichting Schoonzicht (nel 2013). Tuttavia, a mio avviso, la portata del diritto a detrazione relativamente ai quattro appartamenti dati in locazione si è ridotta a zero a seguito della modifica dell'utilizzazione, che *precedentemente alla prima utilizzazione* dei beni ha trasformato l'operazione della Stichting Schoonzicht da operazione prevista come imponibile in operazione effettiva non imponibile.

45. Come sopra ricordato, la specificità del regime di rettifica dei beni d'investimento di cui all'articolo 187 della direttiva IVA consiste nella possibilità di ripartire la rettifica delle detrazioni su un periodo di più anni.

46. Tale regime si basa sulla premessa secondo la quale i «mutamenti [di utilizzazione] sono probabili specialmente nel caso dei beni d'investimento, che vengono spesso utilizzati per un certo

numero di anni, nel corso dei quali possono cambiare gli scopi cui essi sono destinati» (16).

47. Come sostengono il governo svedese e la Commissione, in linea di principio tale premessa riguarda le variazioni di utilizzazione intervenute nel corso del periodo di utilizzazione dei beni d'investimento. Tuttavia, è molto diverso estendere tale logica al periodo che *precede* detta utilizzazione o, più precisamente, a quello che inizia con la dichiarazione sull'utilizzo previsto e che termina con il primo periodo d'imposta che segna l'inizio dell'utilizzazione effettiva.

48. È vero che, ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 2, del decreto di attuazione, l'obbligo di rettifica riguarda il primo periodo d'imposta nel corso del quale i beni *hanno iniziato ad essere utilizzati* e si deve riconoscere, in tale contesto, che l'inizio dell'utilizzazione fa parte dell'utilizzazione stessa. Si potrebbe pertanto affermare che il momento della prima utilizzazione rientra nell'ambito di applicazione dell'articolo 187 della direttiva IVA. Tuttavia, sembra ragionevole, e alquanto logico, collocare la verifica della corrispondenza dell'utilizzazione *prevista* precedentemente dichiarata con l'utilizzazione *effettiva* nel momento in cui tale utilizzazione effettiva si verifica per la prima volta, poiché (in assenza di una previa autorettifica da parte dell'operatore economico stesso, quando ciò è possibile) una verifica che intervenga in una fase precedente, se mai possibile, sarebbe piuttosto ardua.

49. Tale conclusione è corroborata dalla necessità di garantire il rispetto del principio di neutralità fiscale, in entrambi i suoi aspetti, come generalmente intesi.

50. Da una parte, in forza di uno degli aspetti di detto principio, l'operatore economico deve essere sgravato dall'onere dell'IVA «nella misura in cui l'attività imprenditoriale sia diretta essa stessa (in linea di massima) alla realizzazione di operazioni imponibili» (17). Al contrario, a mio avviso, se risulta che l'operatore economico inizia ad utilizzare i beni per operazioni *non imponibili*, contrariamente all'intenzione precedentemente dichiarata, ciò significa che, nel momento in cui i beni cominciano a essere utilizzati, la precedente ragione che giustificava per l'operatore economico lo sgravio dall'onere dell'IVA è semplicemente venuta meno.

51. Applicando tali considerazioni al caso di specie, risulta che il diritto a detrazione è sorto quando la Stichting Schoonzicht è divenuta debitrice dell'IVA a monte e l'utilizzo previsto di tali beni è stato dichiarato imponibile. Tuttavia, nel momento in cui tale intenzione è cambiata, comportando un'operazione esente, non vi era più motivo perché l'operatore economico fosse esonerato dall'imposta detratta. La causa della detrazione è venuta meno con l'inizio dell'utilizzazione effettiva (o anche prima di essa (18)).

52. D'altra parte, in forza del suo secondo aspetto, il principio di neutralità fiscale «osta a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'IVA» (19). Orbene, questa caratteristica del principio di neutralità fiscale «osta a che beni o prestazioni (...) simili, che si trovano in concorrenza gli uni con gli altri, siano trattati in modo diverso dal punto di vista dell'IVA» (20).

53. Per quanto riguarda il caso di specie, ritengo che, se si accettasse la posizione della Stichting Schoonzicht, la situazione che ne deriverebbe sarebbe contraria al secondo aspetto summenzionato del principio di neutralità fiscale.

54. Infatti, come ricordato dal giudice del rinvio e sostenuto dai governi dei Paesi Bassi e svedese nonché dalla Commissione, una siffatta soluzione conferirebbe un vantaggio finanziario ingiustificato all'operatore economico che dichiara che determinati beni d'investimento saranno utilizzati a fini imponibili, in modo da mantenere a sua disposizione i fondi corrispondenti alla detrazione inizialmente operata, sebbene né il primo utilizzo effettivo né l'utilizzo successivo durante il periodo di rettifica conferiscano all'operatore economico il diritto a una siffatta

detrazione. In altri termini, ancorare l'analisi al momento dell'intenzione dichiarata, indipendentemente dal primo utilizzo effettivo, comporterebbe che lo Stato membro di fatto finanzierebbe un siffatto operatore economico, il quale sarebbe tenuto a rimborsare i fondi solo in frazioni proporzionali al periodo di rettifica applicabile, pari a diversi anni (21).

55. Per contro, un operatore economico che utilizzi esattamente nello stesso modo non imponibile beni di investimento analoghi non otterrebbe un siffatto vantaggio finanziario qualora, sin da principio, si fosse astenuto dall'operare una detrazione fondata sulla sua volontà iniziale di utilizzare i beni d'investimento per fini non imponibili.

56. Nel caso di questi due operatori economici ipotetici la prima utilizzazione effettiva dei beni d'investimento è identica, ma essi beneficerebbero di un trattamento di detrazione dell'IVA molto diverso, basato sulla sola differenza tra le loro intenzioni dichiarate (e verosimilmente, in buona fede) circa l'utilizzazione dei beni in questione. Per tutto il resto, le loro situazioni sono identiche.

57. Ritengo che nei due casi debba essere identico anche il trattamento della detrazione dell'IVA.

58. Dall'articolo 15, paragrafo 4, della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari risulta che la normativa dei Paesi Bassi mira ad eliminare il risultato indesiderato sopra descritto, esigendo che la portata del diritto a detrazione sia allineata alla situazione quale si presenta fin dall'inizio dell'utilizzazione effettiva (a seguito della quale si determina il regime di rettifica dei beni d'investimento). Così facendo, detta normativa contribuisce, a mio avviso, a mantenere la neutralità fiscale secondo le due accezioni precedentemente illustrate. Ciò sembra valere a maggior ragione in quanto la normativa è efficace in entrambi i sensi: non solo a «scapito» di un operatore economico che intenda passare da un'utilizzazione imponibile a una non imponibile, ma anche a vantaggio di un operatore economico che intenda passare da un'utilizzazione non imponibile a una imponibile.

59. Per tali ragioni, ritengo che la situazione di cui trattasi nel procedimento principale non rientri negli articoli 187 e segg. della direttiva IVA (e non sia quindi con essi incompatibile).

60. Tale conclusione non è contraddetta dalla citata ordinanza della Corte nella causa Gmina Międzyzdroje, nella quale la Corte ha affermato che l'articolo 187 della direttiva IVA riguarda «situazioni di rettifica di detrazioni (...) in cui un bene d'investimento il cui uso non dà diritto a detrazione viene successivamente destinato ad un uso che vi dà diritto» (22). La Corte ha aggiunto che l'articolo 187 della direttiva IVA «osterebbe a un regime che consentisse una rettifica delle detrazioni su un periodo inferiore a cinque anni e, pertanto, anche a un regime di rettifica a tantum (...) che consentirebbe una rettifica nel corso di un solo esercizio fiscale» (23).

61. I fatti di detta causa, quali descritti in dettaglio nell'ordinanza (24), dimostrano che tali dichiarazioni sono state rese in un contesto in cui i beni in questione erano già utilizzati. Solo in quel momento è intervenuta la modifica dell'utilizzazione (o dell'intenzione d'uso). Ciò, tuttavia, differisce considerevolmente dalla situazione in esame nel procedimento principale. Ritengo quindi che nel caso di specie l'articolo 187 della direttiva IVA non sia applicabile.

62. Si pone poi la questione se la situazione di cui trattasi rientri nell'ambito di applicazione degli articoli 184 e segg. di tale direttiva.

63. A mio avviso vi rientra.

64. Nella sentenza SEB bankas, la Corte ha interpretato in modo piuttosto ampio il regime generale di rettifica in forza della direttiva IVA. Essa ha affermato che la formulazione dell'articolo

184 «non esclude a priori alcuna possibile ipotesi di detrazione indebita» (25). Ha interpretato tale disposizione nel senso che essa si applica nell'«ipotesi in cui sia stata operata una detrazione sebbene non vi fosse alcun diritto alla detrazione», in quanto quella fattispecie rientrava «nel primo caso contemplato all'articolo 184 della direttiva IVA, ossia il caso in cui la detrazione operata inizialmente è superiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto» (26).

65. La presente causa costituisce manifestamente un'«ipotesi di detrazione indebita» nel senso esposto dalla Corte nella sentenza SEB bankas. È vero che nella suddetta causa si trattava di una situazione in cui era stata effettuata una detrazione sebbene non esistesse alcun diritto a detrazione ab initio. Nel caso di specie, è sorto il diritto a detrazione, ma, per le ragioni sopra esposte, successivamente tale diritto è venuto meno per i quattro appartamenti. Ciò premesso, se si accetta che gli articoli da 184 a 186 della direttiva IVA disciplinano le situazioni in cui si deve procedere alla rettifica di una detrazione effettuata indebitamente, come ha fatto la Corte nella citata sentenza SEB bankas, allora la stessa conclusione deve applicarsi anche alle situazioni in cui un preesistente diritto a detrazione si riduce di fatti a zero anteriormente alla prima utilizzazione dei beni interessati.

66. Ritengo che le situazioni di cui alla causa SEB bankas e al caso di specie costituiscano due varianti di uno stesso problema: come correggere una detrazione che non avrebbe mai dovuto essere concessa (SEB bankas) oppure che non dovrebbe più esserlo (caso di specie). Per tale ragione, ritengo che la soluzione adottata dalla Corte nella citata sentenza SEB bankas debba trovare applicazione nel caso di specie per concludere che la situazione di cui trattasi rientra ed è conforme al regime generale di rettifica delle detrazioni disciplinato dagli articoli da 184 a 186 della direttiva IVA.

67. Per le ragioni sopra esposte, concludo anche che l'obbligo di «rettifica integrale a seguito della prima utilizzazione» previsto dalla normativa nazionale di cui trattasi non rientra nell'ambito di applicazione degli articoli 184 e segg. della direttiva IVA, bensì rientra ed è conforme agli articoli da 184 a 186 di detta direttiva.

C. Sulla seconda questione pregiudiziale

68. Poiché ritengo che le disposizioni pertinenti della direttiva IVA non ostino al regime nazionale di rettifica di cui trattasi, non occorre rispondere alla seconda questione sollevata dal giudice del rinvio.

V. Conclusioni

69. Alla luce delle suesposte considerazioni, propongo alla Corte di rispondere allo Hoge Raad der Nederlanden (Corte Suprema dei Paesi Bassi) nei seguenti termini:

Un regime nazionale di rettifica per beni d'investimento che prevede che, per l'anno in cui i beni sono utilizzati, l'importo globale della detrazione inizialmente operata può essere rettificato in una sola volta se, alla prima utilizzazione, detta detrazione inizialmente operata risulta diversa dalla detrazione a cui il soggetto passivo ha diritto sulla base dell'effettivo utilizzo dei beni d'investimento, non rientra nell'ambito di applicazione degli articoli 184 e segg. della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, bensì nell'ambito di applicazione degli articoli da 184 a 186 di detta direttiva. Tali disposizioni non ostano a un siffatto regime nazionale di rettifica.

2 GU 2006 L 347, pag. 1, come modificata.

3 V., ad esempio, sentenze del 21 marzo 2000, Gabalfrisa e a. (da C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, punto 43 e giurisprudenza ivi citata) e del 30 settembre 2010, Uszodaépít? (C-392/09, EU:C:2010:569, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).

4 Sentenza del 3 ottobre 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, punto 26 e giurisprudenza ivi citata). V., altresì, sentenze del 18 ottobre 2012, TETS Haskovo (C-234/11, EU:C:2012:644, punto 27 e giurisprudenza ivi citata) e del 17 ottobre 2018, Ryanair (C-249/17, EU:C:2018:834, punto 23 e giurisprudenza ivi citata).

5 Sentenza del 15 dicembre 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punto 57). V., altresì, ordinanza del 5 giugno 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).

6 V., ad esempio, sentenze del 13 marzo 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punto 50 e giurisprudenza ivi citata) e del 16 giugno 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).

7 Ibidem.

8 Sentenze del 16 giugno 2016, Mateusiak (C-229/15, EU:C:2016:454, punto 29 e giurisprudenza ivi citata) e del 16 giugno 2016, Kreissparkasse Wiedenbrück (C-186/15, EU:C:2016:452, punto 47).

9 Conseguentemente, la Corte ha affermato che, anche se «le disposizioni dei citati articoli 184 e 185 (...) stabiliscono (...) un obbligo di rettifica delle detrazioni indebite dell'IVA (...) [t]uttavia, esse non prevedono il modo in cui tale rettifica debba essere operata», salvo per quanto riguarda i beni d'investimento. Sentenza dell'11 aprile 2018, SEB bankas (C-532/16, EU:C:2018:228, punto 26).

10 Il concetto di beni d'investimento è definito dagli Stati membri. V. articolo 189, lettera a), della direttiva IVA. Ai sensi dell'articolo 190 della direttiva IVA, «[a]i fini degli articoli 187, 188, 189 e 191, gli Stati membri possono considerare beni d'investimento i servizi che hanno caratteristiche analoghe a quelle normalmente attribuite ai beni d'investimento».

11 Il corsivo è mio.

12 V., in tal senso, ordinanza del 5 giugno 2014, Gmina Międzyzdroje (C-500/13, EU:C:2014:1750, punti 24 e 27 e giurisprudenza ivi citata).

13 Sentenza del 22 marzo 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punto 45).

14 Sentenza del 22 ottobre 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punto 18 e giurisprudenza ivi citata). V., tuttavia, le circostanze particolari considerate, ad esempio, nelle sentenze dell'8 giugno 2000, Schloßstraße (C-396/98, ECLI:EU:C:2000:303, punto 42 e giurisprudenza ivi citata), dell'8 giugno 2000, Breitsohl (C-400/98, ECLI:EU:C:2000:304, punto 41) o del 28 febbraio 2018, Imofloresmira - Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punto 42).. In quest'ultima sentenza, la Corte ha statuito che «un soggetto passivo mantiene il diritto a detrazione, una volta che tale diritto è sorto, anche se non ha potuto, per ragioni indipendenti dalla sua volontà, utilizzare i beni o i servizi all'origine della detrazione nell'ambito di operazioni imponibili».

15 Conclusioni nella causa Mateusiak (C?229/15, EU:C:2016:138, paragrafo 24 e giurisprudenza ivi citata). V., altresì, le conclusioni presentate dall'avvocato generale Kokott nella causa TETS Haskovo (C?234/11, EU:C:2012:352, paragrafi 27 e 28 e giurisprudenza ivi citata).

16 Sentenza del 30 marzo 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C?184/04, EU:C:2006:214, punto 25), concernente la disposizione equivalente — articolo 20 — della sesta direttiva.

17 Conclusioni dell'avvocato generale Kokott nella causa AGROBET CZ (C?446/18, EU:C:2019:1137, paragrafo 57 e giurisprudenza ivi citata).

18 Dall'ordinanza di rinvio risulta che i quattro appartamenti di cui trattasi sono stati ceduti in locazione a partire dal mese di agosto 2014. Fatta salva la verifica da parte del giudice del rinvio, mi risulta difficile immaginare che la natura imponibile o meno dell'operazione si consolidi in qualche modo solo il primo giorno della locazione (vale a dire dell'utilizzazione effettiva), poiché suppongo che i contratti necessari (che palesano la natura dell'operazione) siano stati verosimilmente preparati in precedenza.

19 Conclusioni dell'avvocato generale Kokott nella causa AGROBET CZ (C?446/18, EU:C:2019:1137, paragrafo 57 e giurisprudenza ivi citata).

20 V., ad esempio, sentenze del 9 marzo 2017, Oxycure Belgium (C?573/15, EU:C:2017:189, punto 30 e giurisprudenza ivi citata), del 27 giugno 2019, Belgisch Syndicaat van Chiropraxie e a. (C?597/17, EU:C:2019:544, punto 28 e giurisprudenza ivi citata), nonché del 19 dicembre 2019, Segler-Vereinigung Cuxhaven (C?715/18, EU:C:2019:1138, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).

21 Vorrei sottolineare molto chiaramente che nel caso di specie non esistono prove, e neanche indizi, di irregolarità. Tuttavia, in generale e al di là delle circostanze del caso di specie, non si può ignorare che la possibilità di rimborsare a rate l'importo corrispondente alla detrazione indebita dichiarando un'intenzione (fittizia) rischia di costituire un incentivo agli abusi.

22 Ordinanza del 5 giugno 2014 (C?500/13, EU:C:2014:1750, punto 23). In tale causa si trattava di una normativa che prevedeva, come nel caso di specie, un periodo di rettifica di 10 anni per i beni d'investimento immobiliari, con decorrenza dall'inizio dell'utilizzazione del bene. La Gmina Mi?dzydroje ha versato l'IVA sui beni e sui servizi forniti nell'ambito dei lavori su di una palestra di sua proprietà. Nel corso di tali lavori, essa ha previsto di modificare il sistema di gestione di tale bene e di cederlo in locazione a una società di diritto commerciale. Essa ha poi cercato di detrarre in un'unica soluzione l'IVA versata, atteso che l'utilizzazione della palestra in questione era cambiata da non imponibile a imponibile. Ciò non è stato accettato dall'amministrazione tributaria, la quale ha ritenuto che la situazione fosse disciplinata dal regime di attuazione dell'articolo 187 della direttiva IVA.

23 Ordinanza del 5 giugno 2014, Gmina Mi?dzydroje (C?500/13, EU:C:2014:1750, punto 27).

24 V. l'esposizione dei fatti nell'ordinanza del 5 giugno 2014, Gmina Mi?dzydroje (C?500/13, EU:C:2014:1750, punti 10 e 12, in particolare punto 12 in fine), «fermo restando che un decimo di tale importo non poteva essere rettificato a causa dell'utilizzo di detta palestra, durante il 2010, per attività che non danno diritto alla detrazione».

25 Sentenza dell'11 aprile 2018, SEB bankas (C?532/16, EU:C:2018:228, punto 33).

26 Sentenza dell'11 aprile 2018, SEB bankas (C?532/16, EU:C:2018:228, punto 34).