Raccolta della giurisprudenza

ORDINANZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

18 maggio 2021 *

«Rinvio pregiudiziale – Articolo 99 del regolamento di procedura della Corte – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Detrazione dell'imposta assolta a monte in fase di costruzione di un fabbricato – Regime opzionale di imposizione – Abbandono dell'attività inizialmente prevista – Rettifica della detrazione dell'imposta assolta a monte – Risposta alla questione pregiudiziale che può essere chiaramente desunta dalla giurisprudenza»

Nella causa C-248/20,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dallo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa, Svezia) con decisione del 19 maggio 2020, pervenuta in cancelleria il 9 giugno 2020, nel procedimento

Skatteverket

contro

Skellefteå Industrihus AB,

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da N. Wahl, presidente di sezione, F. Biltgen (relatore) e L.S. Rossi, giudici,

avvocato generale: H. Saugmandsgaard Øe

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di statuire con ordinanza motivata, conformemente all'articolo 99 del regolamento di procedura della Corte,

ha emesso la seguente

* Lingua di procedura: lo svedese.

Ordinanza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 137, 168, da 184 a 187, 189 e 192 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Skatteverket (amministrazione tributaria, Svezia) e la Skellefteå Industrihus Aktiebolag AB in merito all'obbligo imposto a quest'ultima di rettificare la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta a monte a seguito dell'abbandono di un progetto di investimento immobiliare.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA:

«Si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività».

4 L'articolo 135, paragrafo 1, della direttiva di cui trattasi prevede quanto segue:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(...)

l) l'affitto e la locazione di beni immobili».

5 L'articolo 137 della suddetta direttiva così dispone:

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

(...)

b) le cessioni di fabbricati o di una frazione di fabbricato e del suolo ad essi pertinente, diverse da quelle di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera a);

c) le cessioni di fondi non edificati diverse dalle cessioni dei terreni edificabili di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera b);

d) l'affitto e la locazione di beni immobili.

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

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

6 A norma dell'articolo 168 della medesima direttiva:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo;

b) l'IVA dovuta per le operazioni assimilate alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi conformemente all'articolo 18, lettera a), e all'articolo 27;

c) l'IVA dovuta per gli acquisti intracomunitari di beni conformemente all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto i);

d) l'IVA dovuta per le operazioni assimilate agli acquisti intracomunitari conformemente agli articoli 21 e 22;

e) l'IVA dovuta o assolta per i beni importati in tale Stato membro».

7 L'articolo 184 della direttiva IVA così dispone:

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

8 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».

9 L'articolo 186 della suddetta direttiva è del tenore seguente:

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

10 L'articolo 187 della medesima direttiva 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».

11 Ai sensi dell'articolo 188 della direttiva IVA:

«1. 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 l'attività economica sia interamente soggetta ad imposta quando la cessione del bene d'investimento è soggetta ad imposta.

Si presume che l'attività economica sia interamente esente quando la cessione del bene d'investimento è esente.

2. La rettifica prevista al paragrafo 1 è effettuata *una tantum* per tutto il restante periodo di rettifica. Tuttavia quando la cessione del bene d'investimento è esente, gli Stati membri possono non esigere una rettifica qualora l'acquirente sia un soggetto passivo che utilizzi il bene d'investimento in questione soltanto per operazioni per le quali l'IVA è detraibile».

12 Ai sensi dell'articolo 189 di tale direttiva:

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

a) definire il concetto di beni d'investimento;

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

c) adottare tutte le opportune disposizioni per evitare che la rettifica procuri un vantaggio ingiustificato;

d) consentire semplificazioni amministrative».

13 L'articolo 190 della suddetta direttiva così dispone:

«Ai 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».

14 L'articolo 191 della direttiva IVA enuncia quanto segue:

«Qualora in uno Stato membro gli effetti pratici dell'applicazione degli articoli 187 e 188 siano irrilevanti, tenuto conto dell'incidenza globale dell'IVA nello Stato membro in questione e della

necessità di semplificazioni a livello amministrativo tale Stato membro può, previa consultazione del comitato IVA, rinunciare all'applicazione di questi articoli purché non ne risultino distorsioni della concorrenza».

15 A norma dell'articolo 192 della direttiva di cui trattasi:

«Qualora un soggetto passivo passi da un regime normale di imposizione ad un regime speciale o viceversa, gli Stati membri possono adottare le disposizioni necessarie per evitare che il soggetto passivo ne sia avvantaggiato o svantaggiato in modo ingiustificato».

Diritto svedese

16 A norma dell'articolo 2 del capo 3 della Mervärdesskattelag (1994:200) (legge 1994:200 relativa all'imposta sul valore aggiunto), del 30 marzo 1994 (SFS 1994, n. 200), nella versione applicabile ai fatti del procedimento principale (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), la locazione di beni immobili è, in linea di principio, esentata dall'IVA. Tuttavia, il proprietario di un bene immobile che lo concede in locazione, in tutto o in parte, a un conduttore che lo utilizza in modo permanente per un'attività soggetta ad imposta può optare per il regime di imposizione in applicazione dell'articolo 3 del capo 3 e dell'articolo 1 del capo 9 della legge sull'IVA.

17 Benché, di norma, sia possibile optare per l'assoggettamento a imposta solo dopo la realizzazione del bene immobile e l'avvio del rapporto di locazione, dall'articolo 3, paragrafo 3, punto 3, del capo 3 e dall'articolo 2 del capo 9 della legge sull'IVA deriva che il proprietario di un immobile può optare in tal senso in fase di costruzione a condizione, segnatamente, che al completamento di tale fase abbia intenzione di concedere l'immobile in locazione.

18 In forza dell'articolo 6, paragrafo 2, del capo 9 di detta legge, l'amministrazione tributaria può, nel corso della costruzione dell'immobile, ancor prima dell'avvio della locazione, far cessare il regime di imposizione opzionale qualora le condizioni previste per detto regime non siano più soddisfatte.

19 Il capo 8 e il capo 8 a della legge sull'IVA contengono disposizioni concernenti, rispettivamente, il diritto alla detrazione dell'IVA assolta sulle operazioni a monte e le rettifiche.

20 In forza dell'articolo 3 del capo 8 e dell'articolo 8 del capo 9 di detta legge, il proprietario di un immobile che abbia optato per l'assoggettamento ha diritto di detrarre l'IVA a monte relativa agli acquisti collegati alla sua attività. La detrazione può essere operata mediante l'assoggettamento opzionale ad imposta in fase di costruzione, o mediante detrazione retroattiva o mediante rettifica.

21 Dall'articolo 4 del capo 8 a della legge di cui trattasi emerge che, in linea di principio, la rettifica delle detrazioni deve essere effettuata in caso di cambiamento dell'uso di un bene di investimento il cui acquisto abbia comportato, in tutto o in parte, un diritto alla detrazione dell'imposta a monte, con conseguente riduzione del diritto medesimo. Occorre altresì procedere a rettifica delle detrazioni nella situazione inversa, vale a dire quando l'acquisto non dà diritto a detrazione o vi dà diritto solo in parte e, a seguito del cambiamento dell'uso, è accertato un diritto a detrazione o un diritto in misura maggiore.

22 Ai sensi dell'articolo 6 del capo 8 a della medesima legge, la rettifica è ammessa unicamente in caso di cambiamento dell'uso o di cessione di un bene di investimento entro un determinato termine (periodo di rettifica). Per i beni immobili tale termine è di dieci anni.

23 L'articolo 11 del capo 9 della legge sull'IVA contiene disposizioni speciali in materia di rettifica per il caso in cui il regime opzionale di imposizione termini nel corso della costruzione, prima dell'avvio di un rapporto di locazione imponibile. In tale caso la rettifica deve essere effettuata una tantum per tutto il periodo di rettifica restante. Inoltre, l'imposta a monte relativa al periodo compreso tra la decisione che ammette il regime opzionale di imposizione e la cessazione di quest'ultimo deve essere versata allo Stato, maggiorata di interessi. Queste disposizioni comportano l'obbligo di rimborsare immediatamente l'intero importo dell'imposta a monte portata in detrazione, maggiorata di interessi.

Procedimento principale e questione pregiudiziale

24 Intendendo far costruire, su un terreno di sua proprietà, un immobile destinato a uffici da concedere in locazione, la Skellefteå Industrihus Aktiebolag, una società di diritto svedese, chiedeva e otteneva, in fase di costruzione dell'immobile, il beneficio del regime dell'imposizione opzionale a decorrere dal mese di novembre 2012. Essa procedeva poi a portare a detrazione, per un importo pari a 966 508 corone svedesi (SEK) (circa EUR 95 400), l'IVA assolta a monte sugli acquisti effettuati, principalmente di prestazioni erogate da architetti in relazione all'immobile progettato. A seguito della comunicazione, da parte di uno dei potenziali futuri locatari, di non essere più interessato a prendere in affitto locali all'interno dell'immobile di cui trattasi, la rivalutazione dei costi evidenziava che il progetto non era redditizio dal punto di vista finanziario. Nel settembre 2013 la resistente nel procedimento principale decideva quindi di abbandonare il progetto, il che poneva fine al regime di imposizione opzionale.

25 Nel dicembre 2013, la Skellefteå Industrihus Aktiebolag rimborsava l'intero importo dell'IVA detratta nel periodo in cui aveva beneficiato del regime di imposizione opzionale. Tuttavia, tre anni più tardi, ritenendo che l'obbligo di rimborsare l'IVA detratta a monte non fosse compatibile con la direttiva IVA, essa chiedeva che tale detrazione fosse nuovamente ammessa.

26 A seguito del rigetto di tale domanda da parte dell'amministrazione tributaria, la Skellefteå Industrihus Aktiebolag presentava un ricorso dinanzi al Förvaltningsrätten i Umeå (Tribunale amministrativo di Umeå, Svezia), il quale lo accoglieva dichiarando che la normativa nazionale applicabile non era compatibile con il diritto dell'Unione. L'amministrazione tributaria ha quindi versato nuovamente alla Skellefteå Industrihus Aktiebolag l'importo a titolo di IVA che quest'ultima aveva inizialmente rimborsato.

27 A fronte del rigetto dell'appello interposto dall'amministrazione tributaria, quest'ultima presentava impugnazione dinanzi al giudice del rinvio chiedendo che quest'ultimo ordinasse alla Skellefteå Industrihus Aktiebolag di versare nuovamente l'IVA detratta a monte.

28 Il giudice del rinvio osserva anzitutto che, nel caso di specie, non si sono avuti né abusi né frodi e che gli acquisti effettuati non sono serviti alla realizzazione di operazioni esentate. La controversia oggetto del procedimento principale verterebbe pertanto unicamente sulla compatibilità dell'articolo 11 del capo 9 della legge sull'IVA con la direttiva IVA nei casi in cui l'obbligo fiscale cessa in ragione dell'abbandono di un progetto di costruzione di un edificio prima del suo completamento e senza che sia stata quindi realizzata alcuna operazione di locazione.

29 Esso rileva inoltre che le disposizioni dell'articolo 11 del capo 9 della legge sull'IVA non hanno un equivalente diretto nella direttiva IVA e che occorre quindi stabilire se, come sostenuto dall'amministrazione tributaria, tali disposizioni siano effettivamente espressione del margine di discrezionalità conferito agli Stati membri dall'articolo 137 della suddetta direttiva per precisare il regime di imposizione opzionale delle locazioni immobiliari. Orbene, la risposta a una questione siffatta non potrebbe essere dedotta dalla giurisprudenza della Corte e, in particolare, dalle sentenze del 12 gennaio 2006, Turn- und Sportunion Waldburg (C-246/04, EU:C:2006:22), del 30 marzo 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214), e del 28 febbraio 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134).

30 Il giudice del rinvio precisa infine che, ove la Corte dovesse considerare che la normativa oggetto del procedimento principale non ricada nella discrezionalità riconosciuta agli Stati membri, occorrerebbe altresì esaminare se le disposizioni di cui trattasi possano comunque essere ammesse alla luce delle norme della direttiva IVA in materia di rettifica delle detrazioni. Esso ritiene che, anche su questo punto, la giurisprudenza della Corte, segnatamente la sentenza del 29 febbraio 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), non consenta di rispondere alla questione di cui trattasi.

31 Ciò premesso, lo Högsta förvaltningsdomstolen (Corte suprema amministrativa, Svezia) ha deciso di sospendere la decisione e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se sia compatibile con la direttiva [IVA], in particolare con i suoi articoli 137, 168, da 184 a 187, 189 e 192, l'obbligo, gravante sul proprietario di un immobile, il quale abbia optato per l'imposizione della costruzione di un edificio e abbia detratto l'imposta a monte versata sugli acquisti relativi al progetto di costruzione, di rimborsare immediatamente l'importo totale dell'imposta a monte, maggiorato degli interessi, a motivo della cessazione dell'assoggettamento all'imposta a causa dell'interruzione del progetto di costruzione prima del completamento dell'edificio e della conseguente mancata locazione dello stesso».

Sulla questione pregiudiziale

32 In forza dell'articolo 99 del suo regolamento di procedura, quando, segnatamente, la risposta a una questione pregiudiziale può essere chiaramente desunta dalla giurisprudenza o quando la risposta a tale questione pregiudiziale non dà adito a nessun ragionevole dubbio, la Corte, su proposta del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, può statuire in qualsiasi momento con ordinanza motivata.

33 Tale disposizione deve trovare applicazione nella causa in esame.

34 Con la sua questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede, essenzialmente, se gli articoli 137, 168, da 184 a 187, 189 e 192 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale che prevede l'obbligo per il proprietario di un immobile, il quale abbia optato per l'imposizione della costruzione di un edificio che doveva concedere in locazione e abbia detratto l'IVA a monte versata sugli acquisti relativi al progetto di costruzione, di rimborsare immediatamente l'importo totale di detta IVA, maggiorato degli interessi, a motivo dell'interruzione del progetto che aveva dato diritto alla detrazione senza che fosse stata svolta alcuna attività imponibile o che prevede, in una situazione siffatta, l'obbligo di rettificare l'IVA assolta a monte.

35 Al fine di rispondere alla questione di cui trattasi, si deve osservare che i fatti alla base della controversia oggetto del procedimento principale riguardano non una situazione di cessazione dell'assoggettamento a imposta, ma un'ipotesi di assenza di operazioni imponibili. Infatti, posto che, in forza dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, si considera «soggetto passivo» chiunque pratichi in modo indipendente e in qualsiasi luogo un'attività economica, a prescindere dallo scopo o dai risultati di detta attività (v., in tal senso, sentenza del 12 ottobre 2016, Nigl e a., C-340/15, EU:C:2016:764, punto 26 e giurisprudenza citata), l'imposizione a fini IVA non cessa automaticamente nel momento in cui il soggetto passivo decide di abbandonare un'attività precedentemente prevista.

36 Per quanto attiene alla questione se, nel quadro della discrezionalità loro riconosciuta dall'articolo 137 della direttiva IVA, gli Stati membri possano prevedere una regola in forza della quale il diritto a detrazione riconosciuto a seguito dell'esercizio del diritto di opzione previsto in tale articolo può essere revocato retroattivamente in caso di abbandono dell'attività economica prevista, occorre ricordare che, secondo la giurisprudenza della Corte, è l'acquisto di beni o di servizi da parte di un soggetto passivo che agisce come tale a determinare l'applicazione del sistema dell'IVA e, quindi, del sistema della detrazione. L'impiego dei beni o servizi, reale o previsto, determina solo l'entità della detrazione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto in virtù dell'articolo 168 della direttiva IVA e l'entità delle eventuali rettifiche durante i periodi successivi, ma non incide sulla nascita del diritto alla detrazione (sentenza del 12 novembre 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punto 33 e giurisprudenza citata).

37 La Corte ha altresì ripetutamente dichiarato che il diritto a detrazione, una volta sorto, rimane, in linea di principio, acquisito anche se, successivamente, l'attività economica prevista non è stata realizzata, cosicché non ha dato luogo ad operazioni soggette ad imposta (v., in tal senso, sentenze del 29 febbraio 1996, INZO, C-110/94, EU:C:1996:67, punto 20, e del 17 ottobre 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punto 25), o se, a causa di circostanze estranee alla sua volontà, il soggetto passivo non ha utilizzato detti beni e servizi che hanno dato luogo alla detrazione nell'ambito di operazioni soggette a imposta (sentenza del 12 novembre 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punto 34 e giurisprudenza citata).

38 Ogni interpretazione diversa della direttiva IVA sarebbe contraria al principio di neutralità dell'IVA per quanto riguarda l'onere fiscale dell'impresa. Infatti, ciò potrebbe creare, all'atto del trattamento fiscale delle stesse attività di investimento, disparità ingiustificate tra imprese che effettuano già operazioni imponibili e altre che cercano, mediante investimenti, di avviare attività da cui deriveranno operazioni soggette ad imposta. Parimenti, si creerebbero disparità arbitrarie tra queste ultime imprese in quanto l'accettazione definitiva delle detrazioni dipenderebbe dalla questione se tali investimenti diano luogo, o meno, ad operazioni soggette ad imposta (sentenza del 12 novembre 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punto 36 e giurisprudenza citata).

39 Dalla giurisprudenza emerge altresì che, benché l'articolo 137, paragrafo 2, della direttiva IVA lasci agli Stati membri un ampio potere discrezionale che consente loro di determinare le modalità di esercizio del diritto di opzione e persino di sopprimerlo, detti Stati non possono usare tale potere per violare gli articoli 167 e 168 di tale direttiva, revocando un diritto a detrazione già acquisito (sentenza del 28 febbraio 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punto 48 e giurisprudenza citata). Infatti, una limitazione delle detrazioni IVA legata alle operazioni soggette ad imposta, dopo che il diritto di opzione è stato esercitato, riguarderebbe non la «portata» del diritto di opzione, che gli Stati membri

possono limitare ai sensi dell'articolo 137, paragrafo 2, della direttiva IVA, bensì le conseguenze dell'esercizio di tale diritto (sentenza del 28 febbraio 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários, C-672/16, EU:C:2018:134, punto 49 e giurisprudenza citata).

40 Pertanto, se gli Stati membri possono definire le condizioni e le modalità che consentono di esercitare un diritto d'opzione, essi non possono ledere il diritto di detrazione in sé e devono rispettare gli obiettivi e i principi generali della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenze del 9 settembre 2004, Vermietungsgesellschaft Objekt Kirchberg, C-269/03, EU:C:2004:512, punto 24; del 12 gennaio 2006, Turn- und Sportunion Waldburg, C-246/04, EU:C:2006:22, punto 31, e del 30 marzo 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punti 45 e 46).

41 Ne consegue che l'articolo 137, paragrafo 2, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che osta a una disposizione normativa nazionale, come l'articolo 11 del capo 9 della legge sull'IVA, che prevede, di fatto, la revoca del diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte quando detto diritto è stato riconosciuto a un soggetto passivo nel quadro dell'esercizio, da parte di quest'ultimo, del suo diritto d'opzione.

42 Per quanto attiene alla questione del modo in cui il principio evidenziato nella sentenza del 29 febbraio 1996, INZO (C-110/94, EU:C:1996:67), – secondo cui il diritto a detrazione è acquisito anche in caso di cessazione di un'attività prima che essa abbia dato luogo a operazioni imponibili – debba essere combinato con le norme della direttiva IVA in materia di rettifica delle detrazioni e, in particolare, alla questione se una disposizione come quella di cui all'articolo 11 del capo 9 della legge sull'IVA possa comunque essere ammessa tenuto conto di dette norme, occorre ricordare che la Corte ha, da una parte, stabilito che il meccanismo di rettifica previsto agli articoli da 184 a 187 della direttiva IVA costituisce parte integrante del sistema di detrazione dell'IVA istituito da tale direttiva e ha lo scopo di stabilire una relazione stretta e diretta tra il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte e l'utilizzo dei beni o dei servizi di cui trattasi per operazioni soggette a imposta a valle (v., in tal senso, sentenze del 9 luglio 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punto 20, e del 17 settembre 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punto 26). Dall'altra, essa ha precisato che, quando beni o servizi acquistati da un soggetto passivo sono utilizzati ai fini di operazioni esenti o non rientranti nell'ambito di applicazione dell'IVA, non può esservi né riscossione dell'imposta a valle, né detrazione dell'imposta a monte (sentenza del 9 luglio 2020, Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, C-374/19, EU:C:2020:546, punto 21 e giurisprudenza citata).

43 Inoltre, l'articolo 184 della direttiva IVA definisce il sorgere dell'obbligo di rettifica nel modo più ampio possibile, in quanto «[l]a detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto». Tale formulazione non esclude a priori alcuna possibile ipotesi di detrazione indebita, fermo restando che la portata generale dell'obbligo di rettifica è corroborata dall'elenco esplicito delle eccezioni previste all'articolo 185, paragrafo 2, della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenza del 17 settembre 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punti 30 e 31).

44 Inoltre, qualora, a causa di circostanze estranee alla sua volontà, il soggetto passivo non utilizzi i beni e servizi che hanno dato luogo alla detrazione nell'ambito di operazioni soggette a imposta, non è sufficiente, al fine di stabilire l'esistenza di «mutamenti» ai sensi dell'articolo 185 della direttiva IVA, che un immobile sia rimasto vuoto dopo la risoluzione di un contratto di locazione di cui era oggetto, persino se sia dimostrato che il soggetto passivo ha ancora intenzione di utilizzarlo ai fini di un'attività soggetta a imposta e intraprende le iniziative necessarie a tal fine,

poiché ciò equivarrebbe a limitare il diritto a detrazione per mezzo delle disposizioni applicabili in materia di rettifiche (sentenza del 12 novembre 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punto 43 e giurisprudenza citata).

45 Così, nel caso in cui il soggetto passivo non intenda più utilizzare i beni e i servizi in questione per realizzare operazioni imponibili a valle o li utilizzi per effettuare operazioni esenti si interromperebbe la relazione stretta e diretta, ai sensi della giurisprudenza richiamata al punto 42 della presente ordinanza, che deve esistere tra il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte e la realizzazione delle operazioni imponibili previste (v., in tal senso, sentenza del 12 novembre 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punto 44).

46 Di conseguenza, se, come emerge dalla decisione di rinvio, la situazione oggetto del procedimento principale corrisponde a quella descritta al punto che precede, aspetto questo che compete al giudice del rinvio verificare, essa deve comportare l'applicazione del meccanismo di rettifica previsto agli articoli da 184 a 187 della direttiva IVA.

47 Per quanto attiene, più specificamente, all'articolo 187 della direttiva IVA, la Corte ha stabilito che detta disposizione non disciplina le modalità di rettifica che occorre applicare qualora, al momento stesso della prima utilizzazione del bene di investimento, il diritto a detrazione si riveli superiore o inferiore alla detrazione operata inizialmente (sentenza del 17 settembre 2020, Stichting Schoonzicht, C-791/18, EU:C:2020:731, punto 43). Peraltro, stabilire le modalità relative alla rettifica della detrazione iniziale alla data della prima utilizzazione del bene d'investimento di cui trattasi, qualora risulti che, a tale data, detta detrazione era superiore a quella che il soggetto passivo aveva il diritto di operare tenuto conto dell'effettivo utilizzo di tale bene, rientra non nell'ambito di applicazione dell'articolo 187 della direttiva IVA, bensì nelle modalità di applicazione degli articoli 184 e 185 di tale direttiva che gli Stati membri sono incaricati di definire in forza dell'articolo 186 della suddetta direttiva (sentenza del 17 settembre 2020,, C-791/18, EU:C:2020:731, punto 48).

48 Orbene, nel caso di specie, posto che non si è avuta alcuna «prima utilizzazione» o «effettivo utilizzo» dei beni e dei servizi acquistati, si deve concludere che le modalità relative alla rettifica della detrazione iniziale dell'IVA prevista nel diritto svedese non ricadono nell'articolo 187 della direttiva IVA e non possono pertanto, contrariamente a quanto ritenuto dal giudice del rinvio, contrastare con detta disposizione.

49 La medesima conclusione si impone per quanto attiene all'articolo 192 della direttiva IVA, poiché dalla formulazione di detta disposizione emerge chiaramente che essa lascia agli Stati membri la scelta di adottare o meno le «disposizioni necessarie per evitare che il soggetto passivo ne sia avvantaggiato o svantaggiato in modo ingiustificato».

50 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione pregiudiziale che gli articoli 137, 168, da 184 a 187, 189 e 192 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale che prevede l'obbligo per il proprietario di un immobile, il quale abbia optato per l'imposizione della costruzione di un edificio che doveva concedere in locazione e abbia detratto l'IVA a monte versata sugli acquisti relativi a detto progetto, di rimborsare immediatamente l'importo totale di detta imposta, maggiorato se del caso degli interessi, poiché il previsto progetto alla base del diritto alla detrazione non ha dato luogo a nessuna attività imponibile, ma non ostano a una normativa nazionale che preveda, in una situazione siffatta, l'obbligo di rettificare l'IVA assolta a monte.

Sulle spese

51 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi, la Corte (Ottava Sezione) dichiara:

Gli articoli 137, 168, da 184 a 187, 189 e 192 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto devono essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale che prevede l'obbligo per il proprietario di un immobile, il quale abbia optato per l'imposizione della costruzione di un edificio che doveva concedere in locazione e abbia detratto l'imposta sul valore aggiunto (IVA) a monte versata sugli acquisti relativi a detto progetto, di rimborsare immediatamente l'importo totale di detta imposta, maggiorato se del caso degli interessi, poiché il previsto progetto alla base del diritto alla detrazione non ha dato luogo a nessuna attività imponibile, ma non ostano a una normativa nazionale che preveda, in una situazione siffatta, l'obbligo di rettificare l'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta a monte.

Firme