Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (PRIMA SEZIONE)

11 aprile 2018 *

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Limitazione al diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte – Rettifica della detrazione dell'imposta assolta a monte – Cessione di un terreno – Errata qualificazione di "attività soggetta ad imposta" – Indicazione dell'imposta sulla fattura iniziale – Modifica di tale indicazione da parte del fornitore»

Nella causa C-532/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Corte amministrativa suprema della Lituania), con decisione del 3 ottobre 2016, pervenuta in cancelleria il 18 ottobre 2016, nel procedimento

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos

contro

SEB bankas AB,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da R. Silva de Lapuerta, presidente di sezione, J.-C. Bonichot (relatore), A. Arabadjiev, S. Rodin, e E. Regan, giudici,

avvocato generale: M. Bobek

cancelliere: M. Aleksejev, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 4 ottobre 2017,

considerate le osservazioni presentate:

– per la SEB bankas AB, da M. Bielskienė, in qualità di consulente, assistita da A. Medelienė, advokatė;

– per il governo lituano, da D. Kriaučiūnas, R. Krasuckaitė e J. Prasauskienė, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e J. Jokubauskaitė, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 20 dicembre 2017,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il lituano.

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli da 184 a 186 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 e rettifica in GU 2015, L 323, pag. 31; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra la Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (Ispettorato nazionale delle imposte facente capo al Ministero delle Finanze della Repubblica di Lituania) (in prosieguo: l'«amministrazione tributaria») e la SEB bankas AB, in merito ad un accertamento fiscale di cui tale società è stata oggetto ai fini di una rettifica della detrazione, operata dalla stessa, dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) che essa aveva versato in occasione di un acquisto di terreni.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 12, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA così dispone:

«1. Gli Stati membri possono considerare soggetto passivo chiunque effettui, a titolo occasionale, un'operazione relativa alle attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, e in particolare una delle operazioni seguenti:

(…)

b) la cessione di un terreno edificabile».

4 L'articolo 135, paragrafo 1, lettera k), della direttiva IVA è formulato nei seguenti termini:

«1. Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

(…)

k) le cessioni di fondi non edificati diverse dalle cessioni di terreni edificabili di cui all'articolo 12, paragrafo 1, lettera b)».

5 L'articolo 179 della direttiva IVA dispone quanto segue:

«Il soggetto passivo opera la detrazione globalmente, sottraendo dall'importo dell'imposta dovuta per un periodo d'imposta l'ammontare dell'IVA per la quale il diritto a detrazione è sorto, nello stesso periodo, ed è esercitato secondo quanto previsto all'articolo 178.

Tuttavia gli Stati membri possono obbligare i soggetti passivi che effettuano le operazioni occasionali di cui all'articolo 12 a esercitare il diritto a detrazione soltanto al momento della cessione».

6 Il capo 5 della direttiva IVA, rubricato «Rettifica delle detrazioni», contiene, segnatamente, gli articoli da 184 a 189.

7 L'articolo 184 della direttiva IVA così prevede:

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

8 L'articolo 185 della direttiva IVA dispone quanto segue:

«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 direttiva IVA così recita:

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

10 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».

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 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:

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 Ai sensi dell'articolo 250, paragrafo 1, della direttiva IVA:

«1. Ogni soggetto passivo deve presentare una dichiarazione IVA in cui figurino tutti i dati necessari per determinare l'importo dell'imposta esigibile e quello delle detrazioni da operare, compresi, nella misura in cui sia necessario per la determinazione della base imponibile, l'importo complessivo delle operazioni relative a tale imposta e a tali detrazioni, nonché l'importo delle operazioni esenti».

Diritto lituano

14 L'articolo 65 della Lietuvos Respublikos pridėnitės vertės mokesč įstatymas (legge della Repubblica di Lituania sull'imposta sul valore aggiunto), come modificata dalla legge n. IX-1960, del 15 gennaio 2004, rubricata «Normativa generale sulla rettifica delle detrazioni dell'IVA», così dispone:

«Se, dopo la presentazione della dichiarazione IVA per un determinato periodo fiscale, un soggetto passivo ha annullato l'acquisto di un certo importo dei beni acquistati o ha ottenuto ulteriori riduzioni del prezzo da parte del fornitore dei beni o servizi, o l'IVA da versare al fornitore di beni o servizi è diminuita per qualsiasi altra ragione, come nel caso in cui il soggetto passivo abbia ottenuto il rimborso dell'imposta all'importazione, e i suddetti importi dell'IVA a monte e/o dell'IVA all'importazione sono stati detratti, le detrazioni IVA devono essere rettificate, con conseguente incremento, nella dichiarazione IVA per il periodo fiscale in cui le circostanze suddette divengono note, dell'importo di IVA da versare allo Stato/riduzione dell'importo di IVA rimborsabile dallo Stato».

15 L'articolo 83, paragrafo 1, di detta legge recita come segue:

«Se, dopo la formalizzazione della fornitura dei beni o della prestazione dei servizi, il valore imponibile o la quantità dei beni forniti o dei servizi prestati viene modificata, o viene concessa una riduzione del prezzo, o i beni (o parte dei beni) sono riconsegnati al venditore, o l'acquisto dei beni (o parte dei beni) o dei servizi è annullato, o il corrispettivo dovuto dall'acquirente (il cliente) viene modificato per qualsiasi altra ragione, la persona che aveva redatto l'originario documento contabile che formalizzava la fornitura dei beni o la prestazione dei servizi deve redigere un documento rettificativo (di accredito) che formalizzi la modifica delle circostanze. Col mutuo consenso delle parti, la restituzione dei beni o l'annullamento dei servizi possono essere formalizzati non con un documento di accredito redatto dal fornitore dei beni o dei servizi, bensì mediante un documento (nota) di debito redatto dall'acquirente (il cliente), quando quest'ultimo è il soggetto passivo dell'IVA».

16 L'articolo 68, paragrafo 1, del Lietuvos Respublikos mokesčių administravimo įstatymas (legge della Repubblica di Lituania sull'amministrazione tributaria), nella versione derivante dalla legge n. IX 2112, del 13 aprile 2004, così dispone:

«Salvo diversamente disposto dal presente articolo o dalla legge sull'imposta di cui trattasi, il soggetto passivo o l'amministrazione tributaria possono calcolare o ricalcolare l'importo della tassa o dell'imposta solo per un periodo che non superi l'anno in corso e i cinque anni civili precedenti contando a ritroso dal 1° gennaio dell'anno in cui l'imposta o la tassa era stata inizialmente calcolata o ricalcolata».

17 L'articolo 80, paragrafo 1, di tale legge recita come segue:

«Un soggetto passivo ha il diritto di rettificare la sua dichiarazione tributaria se il periodo per il calcolo (ricalcolo) dell'importo della tassa o dell'imposta definito dall'articolo 68 di questa legge non è scaduto».

Fatti del procedimento principale e questioni pregiudiziali

18 La SEB Lizingas UAB, cui è subentrata la SEB bankas, la quale l'ha rilevata nel novembre 2013, ha acquistato dalla VKK Investicija, nel marzo 2007, sei appezzamenti di terreno al prezzo di 4 800 000 litas lituani (LTL), pari a EUR 1 387 200 circa, imposte incluse. Nel corso di tale transazione, le parti avevano ritenuto che si trattasse di una cessione di terreno edificabile, operazione soggetta a IVA. La SEB Lizingas, di conseguenza, ha versato l'importo dell'IVA su tale operazione, detraendolo dall'IVA da essa dovuta per il mese di marzo 2007.

19 Al contempo, la SEB Lizingas ha consegnato gli appezzamenti alla VKK Investicija nell'ambito di un contratto di leasing finanziario. Tuttavia, dato che quest'ultima società non adempieva i suoi obblighi in forza del contratto di leasing finanziario, la SEB Lizingas ha posto unilateralmente fine a tale contratto nel marzo 2009.

20 Il 14 aprile 2010 la VKK Investicija ha emesso una nota di credito nei confronti della ricorrente indicando che, in mancanza di IVA dovuta, il prezzo incluse le imposte indicato sulla prima fattura era il prezzo al netto dell'imposta ed ha emesso una nuova fattura riportante un prezzo da pagare dell'importo di LTL 4 800 000, omettendo di indicare l'IVA. Essa riteneva che l'operazione di vendita in questione, in definitiva, non costituisse una cessione di terreno edificabile e, di conseguenza, fosse esente dal pagamento dell'IVA. Essa ha altresì presentato una dichiarazione IVA rettificata per il mese di marzo 2007.

21 La SEB Lizingas, che aveva rifiutato di tener conto della nota di credito e della nuova fattura, nonché di rettificare la detrazione operata nel marzo 2007 conformemente a tali documenti, nel 2012 è stata oggetto di un'ispezione fiscale. L'amministrazione tributaria, ritenendo che la cessione dei terreni in questione fosse effettivamente un'operazione non imponibile, con decisione del 16 maggio 2014 ha ordinato di riversare l'importo dell'IVA indebitamente detratta più gli interessi di mora ed ha inflitto alla SEB bankas una sanzione tributaria.

22 La SEB bankas ha impugnato tale decisione dinanzi alla Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (commissione per il contenzioso tributario presso il governo della Repubblica di Lituania), che ha annullato parzialmente detta decisione nella parte in cui riguardava l'IVA dovuta e gli importi accessori. L'amministrazione tributaria ha presentato al Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius, Lituania) un ricorso diretto all'annullamento di tale parte di detta decisione. Detto Tribunale ha respinto il ricorso. L'amministrazione tributaria ha

interposto appello avverso la decisione resa dal Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius) dinanzi al Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Corte amministrativa suprema di Lituania).

23 Il giudice del rinvio ha ritenuto che tale causa rientrasse nell'ambito dell'interpretazione e dell'applicazione del diritto dell'Unione.

24 In tali circostanze, il Lietuvos vyriausiasis administracinis teismas (Corte amministrativa suprema della Lituania) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se gli articoli da 184 a 186 della direttiva [IVA], debbano essere interpretati nel senso che, in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, il meccanismo di rettifica della detrazione previsto dalla direttiva 2006/112 non si applica ai casi in cui una detrazione iniziale dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) non avrebbe neppure potuto essere operata [legalmente] poiché l'operazione in questione era un'operazione esente che riguardava la cessione di fondi.

2) Se sulla risposta alla prima questione incida il fatto che: (1) l'IVA sull'acquisto degli appezzamenti di terreno era stata inizialmente detratta in virtù della prassi dell'amministrazione tributaria in base a cui la cessione in questione era stata erroneamente considerata come una cessione di terreno edificabile soggetta a IVA, ai sensi dell'articolo 12, paragrafo 1, lettera b), della direttiva [IVA], e/o (2) dopo la detrazione operata inizialmente dall'acquirente, il venditore dei terreni aveva emesso una nota di credito dell'IVA all'acquirente rettificando gli importi dell'IVA indicati (specificati) nella fattura iniziale.

3) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se, in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, gli articoli 184 e/o 185 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che, nel caso in cui una detrazione iniziale non avrebbe neppure potuto essere operata [legalmente] perché l'operazione in questione era esente da IVA, l'obbligo del soggetto passivo di rettificare tale detrazione deve essere considerato come sorto immediatamente oppure solo quando si è scoperto che la detrazione iniziale non avrebbe potuto essere operata [legalmente].

4) In caso di risposta affermativa alla prima questione, se, in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, la direttiva IVA e, in particolare, gli articoli 179, da 184 a 186 e 250 della stessa, debbano essere interpretati nel senso che gli importi rettificati dell'IVA a monte detraibile devono essere detratti nel periodo d'imposta in cui è sorto l'obbligo del soggetto passivo e/o il suo diritto di rettificare la detrazione operata inizialmente».

Sulle questioni pregiudiziali

Osservazioni preliminari

25 Preliminarmente, occorre ricordare che l'articolo 184 della direttiva IVA stabilisce l'obbligo di rettificare la detrazione operata inizialmente quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto. L'articolo 185, paragrafo 1, di tale direttiva precisa che tale obbligo vige, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione dell'IVA, mutano gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni. Il paragrafo 2 di tale articolo elenca i casi in cui, in via d'eccezione, la rettifica non è richiesta. In virtù dell'articolo 186 di detta direttiva, gli Stati membri determinano le modalità di applicazione degli articoli 184 e 185 della direttiva IVA.

26 Pertanto, le disposizioni dei citati articoli 184 e 185, cui si riferisce la prima questione pregiudiziale, stabiliscono, illustrandolo e apportandogli nel contempo dei limiti, un obbligo di rettifica delle detrazioni indebite dell'IVA. Tuttavia, esse non prevedono il modo in cui tale rettifica debba essere operata.

27 Per contro, l'articolo 186 della direttiva IVA incarica espressamente gli Stati membri di definire le condizioni di tale rettifica. È solo per quanto riguarda i beni d'investimento e, di conseguenza, in un caso specifico, che gli articoli da 187 a 189 della direttiva IVA prevedono determinate modalità di rettifica della detrazione dell'IVA.

28 Pertanto, occorre individuare la portata dell'obbligo di rettifica di cui all'articolo 184 della direttiva IVA e l'ambito di applicazione del meccanismo di rettifica descritto agli articoli da 187 a 189 di tale direttiva.

Sulle questioni prima e seconda

29 Dal momento che il giudice del rinvio, nella sua prima questione, fa riferimento sia agli articoli da 184 a 186 della direttiva IVA sia al meccanismo di rettifica delle detrazioni indebite dell'IVA previsto da tale direttiva, occorre riformulare tale questione alla luce delle suesposte osservazioni.

30 Con le sue questioni prima e seconda, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, da un lato, se l'articolo 184 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che l'obbligo di rettifica delle detrazioni indebite dell'IVA previsto da tale articolo si applica anche nel caso in cui la detrazione operata inizialmente non avrebbe potuto essere effettuata legalmente, poiché l'operazione che ha portato ad applicarla era esente da IVA e, dall'altro, se gli articoli da 187 a 189 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che il meccanismo di rettifica delle detrazioni indebite dell'IVA previsto da tali articoli sia applicabile in siffatti casi, in particolare in una fattispecie come quella di cui trattasi nel procedimento principale, in cui la detrazione dell'IVA operata inizialmente era ingiustificata dal momento che si trattava di una operazione di cessione di terreni esente IVA.

31 Inoltre, tale giudice chiede lumi sull'eventuale incidenza, ai fini della risposta alla prima questione, della circostanza che, nel procedimento principale, l'IVA relativa al prezzo di acquisto dei terreni era stata erroneamente versata e detratta a causa di una prassi errata dell'amministrazione tributaria, nonché del fatto che il fornitore di tali terreni ha emesso nei confronti dell'acquirente una nota di credito rettificando l'importo dell'IVA indicato sulla fattura inizialmente emessa.

32 In primo luogo, occorre sottolineare che l'obbligo di rettifica è definito all'articolo 184 della direttiva IVA nel modo più ampio possibile, in quanto «la detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto».

33 Siffatta formulazione non esclude a priori alcuna possibile ipotesi di detrazione indebita. La portata generale dell'obbligo di rettifica è avvalorata dall'esplicita elencazione delle eccezioni consentite dalla direttiva IVA all'articolo 185, paragrafo 2, della stessa.

34 In particolare, l'ipotesi in cui sia stata operata una detrazione sebbene non vi fosse alcun diritto alla detrazione rientra 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.

35 Peraltro, è conforme alla logica del sistema comune dell'IVA il fatto che la direttiva IVA, che ha sostanzialmente ripreso le disposizioni della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra

di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU 1977, L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), stabilisca un obbligo generale di rettifica delle detrazioni dell'IVA.

36 Da un lato, infatti, tale obbligo è inscindibile da quello, gravante su ciascuno Stato membro, di adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che l'IVA sia interamente riscossa nel suo territorio. A tal fine, gli Stati membri sono obbligati ad accertare le dichiarazioni fiscali dei contribuenti, la relativa contabilità e gli altri documenti utili, nonché a calcolare e a riscuotere l'imposta dovuta (sentenza del 17 luglio 2008, Commissione/Italia, C-132/06, EU:C:2008:412, punto 37). Orbene, tali verifiche verrebbero svuotate di contenuto se non fosse prevista la rettifica delle detrazioni ingiustificate.

37 Dall'altro lato, l'obbligo generale di rettifica delle detrazioni ingiustificate dell'IVA discende altresì dalla neutralità fiscale dell'IVA, che costituisce un principio fondamentale del sistema comune IVA istituito dal legislatore dell'Unione in materia (sentenza del 21 febbraio 2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, punto 92 e giurisprudenza ivi citata).

38 Infatti, in tale sistema, solamente le imposte che hanno gravato a monte sui beni o sui servizi impiegati dai soggetti passivi per le loro operazioni soggette a imposta possono essere detratte. La detrazione delle imposte a monte è legata alla riscossione delle imposte a valle. Quando beni o servizi acquistati da un soggetto passivo sono usati 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 30 marzo 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punto 24). Pertanto, il principio della neutralità fiscale dell'IVA prescrive altresì che le detrazioni indebite siano rettificate in ogni caso.

39 Da quanto precede risulta che l'articolo 184 della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che l'obbligo di rettifica delle detrazioni ingiustificate dell'IVA vige anche nel caso in cui la detrazione operata inizialmente non avrebbe potuto essere effettuata legalmente, come avviene nel caso in cui l'operazione che ha portato a tale detrazione si è rivelata rientrante nelle operazioni che sono esenti dall'IVA.

40 In secondo luogo, per contro, gli articoli da 187 a 189 della direttiva IVA non sono applicabili in siffatto caso.

41 Infatti, dall'articolo 187, paragrafo 2, secondo comma, della direttiva IVA risulta che la rettifica prevista da tale disposizione, per quanto riguarda i beni d'investimento, è eseguita secondo le variazioni del diritto a detrazione successive all'acquisto, alla fabbricazione o al primo utilizzo di tali beni. Pertanto, le modalità di rettifica indicate all'articolo 187 della direttiva IVA fanno riferimento alla particolare ipotesi, prevista all'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva IVA, di un mutamento degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni successivo alla dichiarazione IVA. Esse non possono quindi essere attuate al fine di rettificare la detrazione eseguita in mancanza di qualsiasi diritto a detrazione ab initio. Alcune di queste modalità, come la rettifica frazionata in cinque anni prevista all'articolo 187, paragrafo 2, primo comma, della direttiva IVA sono, peraltro, manifestamente inapplicabili in siffatta ipotesi. Per quanto riguarda l'articolo 188 della direttiva IVA, questo riguarda l'ipotesi, ancor più specifica e a sua volta differente, della cessione di un bene d'investimento durante il periodo di rettifica.

42 Inoltre, in merito alle disposizioni della sesta direttiva, che sono sostanzialmente identiche a quelle della direttiva IVA (sentenza del 30 settembre 2010, Uszodaépítő, C-392/09, EU:C:2010:569, punto 31), la Corte ha dichiarato che il meccanismo di rettifica previsto dalla sesta direttiva è applicabile solo laddove esista un diritto a detrazione (v., in tal senso, sentenza del 30 marzo 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punto 37).

43 Da quanto precede risulta che il meccanismo di rettifica delle detrazioni indebite dell'IVA previsto agli articoli 187 e 188 della direttiva IVA non è applicabile quando la detrazione è stata operata inizialmente in mancanza di qualsiasi diritto a detrazione. Tale meccanismo non è perciò applicabile in particolare a un'operazione di cessione di terreni, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che, secondo le indicazioni del giudice del rinvio, era esente da IVA e non avrebbe potuto, di conseguenza, dare luogo né alla riscossione di tale imposta né alla sua detrazione.

44 In tale contesto, le circostanze per cui, nella controversia principale, da un lato, l'IVA relativa al prezzo d'acquisto dei terreni è stata erroneamente versata e detratta a causa di una prassi errata dell'amministrazione tributaria e, dall'altro, il fornitore di tali terreni ha emesso nei confronti dell'acquirente una nota di credito rettificando l'importo dell'IVA indicato sulla fattura inizialmente emessa, sono irrilevanti in merito all'inapplicabilità di detto meccanismo.

45 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima e alla seconda questione che l'articolo 184 della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che l'obbligo di rettifica delle detrazioni indebite dell'IVA previsto da tale articolo trova applicazione anche nel caso in cui la detrazione operata inizialmente non avrebbe potuto essere effettuata legalmente poiché l'operazione che ha portato ad applicarla era esente da IVA. Per contro, gli articoli da 187 a 189 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che il meccanismo di rettifica delle detrazioni indebite dell'IVA previsto da tali articoli non è applicabile in siffatti casi, in particolare in una fattispecie come quella di cui trattasi nel procedimento principale, in cui la detrazione dell'IVA operata inizialmente era ingiustificata in quanto si trattava di un'operazione di cessione di terreni esente da IVA.

Sulle questioni terza e quarta

46 Con le sue questioni terza e quarta, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se le disposizioni della direttiva IVA sulla rettifica delle detrazioni debbano essere interpretate nel senso che, nel caso in cui la detrazione dell'IVA operata inizialmente non potesse essere effettuata legalmente, esse permettono di determinare la data in cui è sorto l'obbligo di rettificare la detrazione indebita dell'IVA e il periodo entro cui tale rettifica deve aver luogo.

47 Tali questioni si riferiscono ai requisiti della rettifica dell'IVA. Orbene, come indicato al punto 43 della presente sentenza, il meccanismo di rettifica dell'IVA previsto agli articoli da 187 a 189 della direttiva IVA non è applicabile ad un caso come quello di cui trattasi nel procedimento principale. È per questo motivo che, in un caso del genere, spetta agli Stati membri determinare le modalità di tale rettifica, in applicazione dell'articolo 186 della direttiva IVA.

48 Tuttavia, gli Stati membri, quando adottano una normativa nazionale che determina tali modalità, devono rispettare il diritto dell'Unione. In tali circostanze, la Corte, adita in via pregiudiziale, deve fornire tutti gli elementi di interpretazione necessari per la valutazione, da parte del giudice nazionale, della conformità di tale normativa con il diritto dell'Unione di cui la Corte assicura il rispetto, in particolare con i suoi principi fondamentali (v., in tal senso, sentenza del 29 maggio 1997, Kremzow, C-299/95, EU:C:1997:254, punto 15, e ordinanza del 26 marzo 2009, Pignataro, C-535/08, non pubblicata, EU:C:2009:204, punto 22).

49 A tale riguardo, la SEB bankas ha fatto valere, nelle sue osservazioni scritte, che procedere a una rettifica della detrazione dell'IVA per un'operazione avvenuta nel 2007 mentre, fino al 2013, la stessa amministrazione tributaria ha sostenuto la posizione secondo cui tale operazione era un'operazione imponibile, è contrario ai principi di certezza del diritto e di tutela del legittimo affidamento.

50 Tuttavia, da un lato, occorre ricordare che il legittimo affidamento non può basarsi su una prassi illegittima dell'amministrazione (v., in tal senso, sentenza del 6 febbraio 1986, Vlachou/Corte dei conti, 162/84, EU:C:1986:56, punto 6). Orbene, secondo la decisione di rinvio, il Lietuvos vyriausiasis

administracinis teismas (Corte suprema amministrativa della Lituania) ha censurato, in quanto fondata su un'interpretazione errata del diritto nazionale, la prassi amministrativa in virtù della quale l'operazione di cui trattasi era stata qualificata inizialmente come «operazione soggetta ad IVA», cosicché la detrazione dell'IVA operata inizialmente era illegittima.

51 Dall'altro lato, occorre sottolineare che il principio della certezza del diritto non osta ad una prassi amministrativa delle autorità tributarie nazionali che consista a revocare, entro un termine di decadenza, una decisione con la quale esse hanno riconosciuto al soggetto passivo un diritto a detrazione dell'IVA, reclamando al medesimo tale imposta (v., in tal senso, sentenza del 12 ottobre 2016, Nigl e a., C-340/15, EU:C:2016:764, punto 48 e giurisprudenza ivi citata).

52 Tuttavia, tale principio esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, con riferimento ai diritti e agli obblighi dello stesso nei confronti dell'amministrazione tributaria, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione (v., in tal senso, sentenza del 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punto 46 e giurisprudenza ivi citata). È questo il motivo per cui il fatto che il dies a quo del termine di decadenza dipenda dalle circostanze fortuite da cui è emersa l'illegittimità della detrazione e che, in particolare, tale dies a quo sia fissato, come vorrebbe il governo lituano, alla data in cui l'acquirente ha ricevuto la nota di credito con cui il venditore ha unilateralmente rettificato l'importo del terreno al netto dell'imposta includendovi l'IVA diversi anni dopo la vendita, può costituire una violazione del principio della certezza del diritto, circostanza che spetta al giudice nazionale valutare.

53 Occorre rispondere alla terza e quarta questione che l'articolo 186 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che, nel caso in cui la detrazione dell'IVA operata inizialmente non avrebbe potuto essere effettuata legalmente, spetta agli Stati membri determinare la data in cui sorge l'obbligo di rettificare la detrazione dell'IVA indebita e il periodo entro cui tale rettifica deve aver luogo, nel rispetto dei principi del diritto dell'Unione, in particolare dei principi della certezza del diritto e del legittimo affidamento. Spetta al giudice nazionale verificare se, in un caso come quello su cui verte il procedimento principale, tali principi siano rispettati.

Sulle spese

54 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

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

1) **L'articolo 184 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dev'essere interpretato nel senso che l'obbligo di rettifica delle detrazioni indebite dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) previsto da tale articolo trova applicazione anche nel caso in cui la detrazione operata inizialmente non avrebbe potuto essere effettuata legalmente, poiché l'operazione che ha portato ad applicarla era esente da IVA. Per contro, gli articoli da 187 a 189 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che il meccanismo di rettifica delle detrazioni indebite dell'IVA previsto da tali articoli non è applicabile in siffatti casi, in particolare in una fattispecie come quella di cui trattasi nel procedimento principale, in cui la detrazione dell'IVA operata inizialmente era ingiustificata in quanto si trattava di un'operazione di cessione di terreni esente da IVA.**

2) **L'articolo 186 della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che, nel caso in cui la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) operata inizialmente non avrebbe potuto essere effettuata legalmente, spetta agli Stati membri determinare la data in cui sorge**

l'obbligo di rettificare la detrazione dell'IVA indebita e il periodo entro cui tale rettifica deve aver luogo, nel rispetto dei principi del diritto dell'Unione, in particolare dei principi della certezza del diritto e del legittimo affidamento. Spetta al giudice nazionale verificare se, in un caso come quello su cui verte il procedimento principale, tali principi siano rispettati.

Firme