

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

27 marzo 2019

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Armonizzazione delle normative fiscali – Detrazione dell’imposta assoluta a monte – Bene di investimento immobiliare – Vendita con locazione finanziaria di ritorno (sale and lease back) – Rettifica delle detrazioni dell’IVA – Principio di neutralità dell’IVA – Principio della parità di trattamento»

Nella causa C-201/18,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dalla cour d’appel de Mons (Corte d’appello di Mons, Belgio), con decisione del 9 marzo 2018, pervenuta in cancelleria il 19 marzo 2018, nel procedimento

Mydibel SA

contro

État belge,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da T. von Danwitz, presidente di sezione, C. Vajda (relatore) e P.G. Xuereb, giudici,

avvocato generale: G. Pitruzzella

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Mydibel SA, da W. Huber, avocat;
- per il governo belga, da J.-C. Halleux, P. Cottin e C. Pochet, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da J. Jokubauskaitė e N. Gossement, in qualità di agenti

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l’avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 14, 15, 168, 184, 185, 187 e 188 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), come modificata dalla direttiva 2009/162/UE del Consiglio, del 22 dicembre 2009 (GU 2010, L 10, pag. 14) (in prosieguo: la «direttiva IVA»), nonché dei principi di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) e della parità di trattamento.
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Mydibel SA e lo Stato belga relativamente alla rettifica di una detrazione dell'IVA.

Contesto normativo

- 3 Ai sensi dell'articolo 14 della direttiva IVA:
 - «1. Costituisce "cessione di beni" il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario.
 2. Oltre all'operazione di cui al paragrafo 1, sono considerate cessione di beni le operazioni seguenti:
 - a) il trasferimento, accompagnato dal pagamento di un'indennità, della proprietà di un bene in forza di un'espropriazione compiuta dalla pubblica amministrazione o in suo nome o a norma di legge;
 - b) la consegna materiale di un bene in base ad un contratto che prevede la locazione di un bene per un dato periodo o la vendita a rate di un bene, accompagnate dalla clausola secondo la quale la proprietà è normalmente acquisita al più tardi all'atto del pagamento dell'ultima rata;
 - c) il trasferimento di un bene effettuato in virtù di un contratto di commissione per l'acquisto o per la vendita.
 3. Gli Stati membri possono considerare cessione di beni la consegna di taluni lavori immobiliari».
- 4 L'articolo 15 di tale direttiva dispone quanto segue:
 - «1. Sono assimilati a beni materiali l'energia elettrica, il gas, il calore o il freddo e simili.
 2. Gli Stati membri possono considerare beni materiali:
 - a) determinati diritti su beni immobili;
 - b) i diritti reali che conferiscono al loro titolare un potere d'uso sui beni immobili;
 - c) le quote d'interessi e le azioni il cui possesso assicura, di diritto o di fatto, l'attribuzione in proprietà o in godimento di un bene immobile o di una sua parte».

5 L'articolo 168 di detta direttiva così prevede:

«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».

6 Nel capo 5, intitolato «Rettifica delle detrazioni», del titolo X della direttiva IVA, figurano gli articoli da 184 a 189 della medesima direttiva. L'articolo 184 della stessa precisa quanto segue:

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

7 L'articolo 185 della direttiva IVA così prevede:

«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».

8 A sensi dell'articolo 186 della suddetta direttiva:

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

9 L'articolo 187 di detta direttiva dispone quanto segue:

«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».

10 L'articolo 188 della medesima direttiva così prevede:

«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».

11 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».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

12 La Mydibel si occupa della fabbricazione di derivati di patate e, in quanto tale, è soggetta all'IVA. Essa è proprietaria di diversi immobili in relazione ai quali ha detratto



integralmente le imposte che hanno gravato sulle fatture di costruzione, trasformazione o ristrutturazione.

- 13 Il 1° ottobre 2009, al fine di aumentare le proprie liquidità, la Mydibel ha concluso con due istituti finanziari operazioni di *sale and lease back*, non soggette all'IVA, relativamente ai suddetti immobili, divisi in due lotti. Per ciascun lotto, la Mydibel ha concluso, con atti notarili, due contratti con i suddetti istituti. Da un lato, essa ha stipulato un contratto di costituzione di un diritto di enfiteusi sugli immobili summenzionati a vantaggio di tali istituti, per una durata di 99 anni, contro il pagamento immediato di un corrispettivo di EUR 9 630 000 per il primo lotto e di EUR 2 700 000 per il secondo lotto, nonché di un canone annuale di EUR 25. Dall'altro lato, essa ha concluso un contratto di leasing immobiliare relativo ai medesimi immobili mediante il quale detti istituti hanno concesso alla Mydibel l'uso degli immobili in questione per un periodo non revocabile di 15 anni, contro il pagamento di un canone di locazione trimestrale corrispondente ad un valore di investimento di EUR 9 630 000 per il primo lotto e di EUR 2 700 000 per il secondo lotto, oltre interessi. In forza di quest'ultimo contratto, la Mydibel beneficia, alla scadenza del leasing, di un'opzione di acquisto ad un prezzo corrispondente al 10% del valore di investimento per il primo lotto e al 3% di tale valore per il secondo lotto.
- 14 A seguito di una verifica fiscale, effettuata l'11 maggio e l'8 giugno 2012 e relativa al periodo compreso dal 1° gennaio 2009 al 31 dicembre 2010, l'amministrazione tributaria belga ha respinto, in virtù del meccanismo della revisione, la detrazione dell'IVA inizialmente operata sugli immobili in questione a causa delle suddette operazioni di *sale and lease back*.
- 15 Un estratto di rettifica è stato sottoposto per accettazione alla Mydibel il 18 settembre 2012 e un verbale è stato redatto il 22 novembre 2013 e notificato, il giorno stesso, con la decisione di rettifica. Quest'ultima decisione riguarda, in primo luogo, l'importo di EUR 981 381,28 per errori di detrazione dell'IVA, in secondo luogo, una sanzione pecuniaria proporzionale pari a EUR 98 130 e, in terzo luogo, gli interessi di mora a decorrere dal 21 gennaio 2011. Mediante ritenute sul saldo a credito del conto corrente IVA della Mydibel, l'amministrazione tributaria belga ha percepito, quale liquidazione dell'importo della rettifica, la somma totale di EUR 1 363 971,20.
- 16 Il 1° aprile 2014, la Mydibel ha proposto un ricorso diretto all'annullamento della decisione di rettifica e del verbale del 22 novembre 2013 dinanzi al tribunal de première instance du Hainaut (Tribunale di primo grado dell'Hainaut, Belgio).
- 17 Con sentenza del 13 ottobre 2015, il tribunal de première instance du Hainaut (Tribunale di primo grado dell'Hainaut) ha dichiarato tale ricorso ricevibile e parzialmente fondato. Esso ha statuito che la sanzione pecuniaria non era dovuta, ha condannato lo Stato belga a restituire alla Mydibel tutte le somme percepite a titolo della sanzione pecuniaria annullata, maggiorata degli interessi moratori, e ha respinto la domanda della Mydibel quanto al resto.
- 18 Il 4 marzo 2016, la Mydibel ha interposto appello avverso tale sentenza dinanzi alla cour d'appel de Mons (Corte d'appello di Mons, Belgio).
- 19 Il giudice del rinvio si domanda se, in circostanze come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, le disposizioni della direttiva IVA impongano un obbligo di rettifica della detrazione dell'IVA e, in caso di risposta affermativa, se una simile rettifica sia conforme ai principi di neutralità dell'IVA e della parità di trattamento.

20 In tali circostanze, la cour d'appel de Mons (Corte d'appello di Mons) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«[1] Se gli articoli 14, 15, 168, 184, 185, 187 e 188 della direttiva [2006/112] debbano essere interpretati e applicati nel senso che vi sia o meno revisione/rettifica dell'IVA su di un bene di investimento immobile che è stata inizialmente correttamente detratta, laddove tale bene di investimento immobile sia stato oggetto di un'operazione *sale and lease back* (vendita con locazione finanziaria di ritorno), considerato che:

- il *sale lease back* è formato dalla concessione combinata e simultanea di un diritto di enfiteusi (vale a dire un diritto reale temporaneo) da parte del soggetto passivo a due istituti finanziari e di un leasing da parte di tali due istituti finanziari al soggetto passivo;
- tale operazione *sale lease back* costituisce un'operazione puramente finanziaria diretta ad aumentare le liquidità del soggetto passivo;
- l'operazione *sale lease back* non è stata soggetta all'IVA;
- il bene di investimento immobile è rimasto in possesso del soggetto passivo ed è stato utilizzato per l'attività soggetta ad imposta del soggetto passivo ininterrottamente e in modo duraturo, sia prima sia dopo l'operazione.

[2] Se un'interpretazione e un'applicazione delle disposizioni menzionate supra, che conducono ad una revisione/rettifica dell'IVA inizialmente detratta, sono conformi al principio di neutralità dell'IVA e/o al principio della parità di trattamento».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

21 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 184, 185, 187 e 188 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che essi impongano un obbligo di rettifica dell'IVA gravante su un immobile che è stata inizialmente correttamente detratta, laddove tale bene sia stato oggetto di un'operazione di *sale and lease back* non soggetta all'IVA in circostanze come quelle di cui trattasi al procedimento principale.

22 Gli articoli 184 e 185 della direttiva IVA stabiliscono in maniera generale le condizioni in presenza delle quali l'amministrazione tributaria nazionale deve esigere una rettifica dell'IVA inizialmente detratta. Per contro, gli articoli da 187 a 189 di tale direttiva prevedono norme specifiche per la rettifica della detrazione dell'IVA per quanto riguarda i beni di investimento (v., in tal senso, sentenza dell'11 aprile 2018, SEB bankas, C-532/16, EU:C:2018:228, punti da 25 a 28).

23 In via preliminare, occorre constatare che dalla domanda di pronuncia pregiudiziale emerge che gli immobili in questione nel procedimento principale devono essere



qualificati come «beni di investimento», circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare alla luce del diritto nazionale. Ai sensi dell'articolo 189, lettera a), di tale direttiva, infatti, gli Stati membri possono definire la nozione di «beni di investimento». La Corte ha statuito che tale nozione riguarda i beni che, utilizzati ai fini di un'attività economica, si distinguono per il loro carattere durevole e il loro valore, i quali fanno sì che i costi d'acquisto non siano normalmente contabilizzati come spese correnti, ma vengano ammortizzati in più esercizi finanziari (sentenza del 16 febbraio 2012, Eon Aset Menidjmont, C-118/11, EU:C:2012:97, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

- 24 In primo luogo, si deve esaminare se si debba procedere a una rettifica della detrazione dell'IVA ai sensi degli articoli 184 e 185 della medesima direttiva.
- 25 Dall'articolo 184 della direttiva IVA risulta che la detrazione dell'IVA operata inizialmente deve essere rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto. Ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva IVA, la rettifica deve aver luogo, in particolare, quando successivamente alla dichiarazione dell'IVA sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni.
- 26 Per quanto riguarda l'eventuale incidenza, sulla detrazione dell'IVA operata da parte di un soggetto fiscale, di eventi verificatisi successivamente a quest'ultima, emerge dalla giurisprudenza della Corte che l'impiego, reale o previsto, dei beni o dei servizi determina l'entità della detrazione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto e l'entità di eventuali rettifiche durante i periodi successivi (sentenza del 31 maggio 2018, Kollroß e Wirtl, C-660/16 e C-661/16, EU:C:2018:372, punto 54 e giurisprudenza ivi citata).
- 27 Il meccanismo di rettifica previsto agli articoli da 184 a 186 della direttiva IVA è, infatti, parte integrante del sistema di detrazione dell'IVA istituito dalla stessa direttiva. Esso mira ad aumentare la precisione delle detrazioni, così da assicurare la neutralità dell'IVA, in modo che le operazioni effettuate allo stadio anteriore continuino a dare luogo al diritto di detrazione soltanto nei limiti in cui esse servano a fornire prestazioni soggette ad una tale imposta. Tale meccanismo ha così lo scopo di stabilire una relazione stretta e diretta tra il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte e l'impiego dei beni o dei servizi di cui trattasi per operazioni soggette ad imposta a valle (sentenza del 31 maggio 2018, Kollroß e Wirtl, C-660/16 et C-661/16, EU:C:2018:372, punto 55 e giurisprudenza ivi citata).
- 28 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che gli immobili in questione nel procedimento principale sono stati utilizzati dalla Mydibel ininterrottamente e in modo duraturo per le sue attività professionali. Inoltre, in base alle indicazioni contenute in tale decisione, se è vero che le operazioni di *sale and lease back* di cui al procedimento principale hanno dato luogo al pagamento immediato di un corrispettivo alla Mydibel, tuttavia tale società, dal canto suo, si è impegnata a pagare agli istituti finanziari coinvolti un canone di locazione trimestrale per un periodo di 15 anni il cui importo totale corrisponde a quello del corrispettivo in parola maggiorato degli interessi. Risulta quindi che tale società ha continuato ad utilizzare le operazioni realizzate per la costruzione, trasformazione o ristrutturazione degli immobili in questione per le sue operazioni soggette ad imposta a valle. Tale constatazione indica, salvo verifica da parte del giudice del rinvio, l'assenza di mutamenti degli elementi presi in considerazione per la determinazione dell'importo delle detrazioni intervenuti successivamente alla dichiarazione dell'IVA.

- 29 Contrariamente a quanto fatto valere dalla Commissione europea nelle sue osservazioni scritte, la mera costituzione di un diritto di enfiteusi non soggetto all'IVA non può essere considerata un mutamento degli elementi presi in considerazione per la determinazione dell'importo delle detrazioni successivo alla dichiarazione dell'IVA. Una simile costituzione non può infatti avere, di per sé, l'effetto di far venir meno la 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.
- 30 Ne consegue che, salvo verifica da parte del giudice del rinvio, gli articoli 184 e 185 della direttiva IVA non impongono una rettifica dell'IVA inizialmente detratta in circostanze come quelle di cui trattasi nel procedimento principale.
- 31 In secondo luogo, occorre esaminare se le circostanze della controversia di cui al procedimento principale rientrano nell'ambito di applicazione delle norme specifiche per la rettifica della detrazione dell'IVA quanto ai beni di investimento e, segnatamente, degli articoli 187 e 188 della direttiva IVA.
- 32 L'articolo 187 della direttiva in parola descrive determinate modalità di rettifica della detrazione dell'IVA relativamente ai beni di investimento. In particolare, dall'articolo 187, paragrafo 1, di tale direttiva risulta che, per quanto riguarda detti beni, la rettifica deve essere ripartita su cinque anni, periodo che può essere prolungato fino a venti anni per i beni di investimento immobiliari.
- 33 Ai sensi dell'articolo 188, paragrafo 1, della medesima direttiva, in caso di cessione durante il periodo di rettifica, il bene di investimento è considerato come se fosse sempre stato adibito ad un'attività economica del soggetto passivo fino alla scadenza del periodo di rettifica.
- 34 La Corte ha precisato che la nozione di «cessione di beni» si riferisce non al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale vigente, bensì a qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di fatto di tale bene come se ne fosse il proprietario (v., in tal senso, sentenza del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcamp, C-277/14, EU:C:2015:719, punto 44 e giurisprudenza ivi citata).
- 35 Se è vero che spetta al giudice nazionale determinare, caso per caso, in relazione alla singola fattispecie, se una data operazione su un bene comporti il trasferimento del potere di disporre di un bene come proprietario (v., in tal senso, sentenza del 15 dicembre 2005, Centralan Property, C-63/04, EU:C:2005:773, punto 63), la Corte può tuttavia fornire al medesimo tutte le indicazioni utili al riguardo.
- 36 È necessario constatare che le operazioni di *sale and lease back* in questione nel procedimento principale sono caratterizzate dalla concessione combinata e simultanea, da un lato, di un diritto di enfiteusi da parte del soggetto passivo ai due istituti finanziari di cui al procedimento principale e, dall'altro, di un leasing immobiliare da parte di questi due istituti finanziari al soggetto passivo.
- 37 Occorre quindi determinare se, nell'ambito della controversia di cui al procedimento principale, si debba prendere in considerazione la concessione del diritto di enfiteusi e del leasing immobiliare separatamente o, invece, congiuntamente.

- 38 La Corte ha statuito che si è in presenza di un'unica prestazione quando due o più elementi o atti forniti dal soggetto passivo sono a tal punto strettamente connessi da formare, oggettivamente, una sola prestazione economica indissociabile la cui scomposizione avrebbe carattere artificiale (sentenza del 21 febbraio 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punto 53 e giurisprudenza ivi citata).
- 39 È compito del giudice nazionale valutare se gli elementi che gli vengono presentati configurino l'esistenza di un'operazione unica, al di là della struttura contrattuale di essa (sentenza del 21 febbraio 2008, Part Service, C-425/06, EU:C:2008:108, punto 54).
- 40 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che le operazioni di *sale and lease back* in questione nel procedimento principale formano operazioni puramente finanziarie al fine di aumentare la liquidità della Mydibel e che gli immobili di cui al procedimento principale sono rimasti in possesso di quest'ultima, la quale li ha utilizzati interrottamente e in maniera duratura per le esigenze delle sue operazioni soggette ad imposta. Tali circostanze sembrano indicare, salvo verifica da parte del giudice del rinvio, che ciascuna di tali operazioni costituisce un'unica operazione, atteso che la costituzione del diritto di enfiteusi vertente sugli immobili in questione nel procedimento principale è indissociabile dal leasing immobiliare riguardante i medesimi beni.
- 41 Ne consegue che, salvo verifica da parte del giudice del rinvio, ciascuna operazione di *sale and lease back* in esame nel procedimento principale costituisce un'unica operazione. In tale contesto, dette operazioni non possono essere qualificate come «cessioni di beni» in quanto i diritti trasferiti in capo agli istituti finanziari di cui al procedimento principale a seguito di dette operazioni, ossia i diritti di enfiteusi meno i diritti derivanti dal leasing immobiliare di cui è titolare la Mydibel, non li autorizzano a disporre degli immobili oggetto del procedimento principale come se ne fossero i proprietari.
- 42 Alla luce di quanto precede, e salvo verifica da parte del giudice del rinvio, gli articoli 187 e 188 della direttiva IVA non impongono una rettifica dell'IVA inizialmente detratta in circostanze come quelle di cui trattasi nel procedimento principale.
- 43 In tale contesto, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che, salvo verifica da parte del giudice del rinvio degli elementi di fatto e di diritto nazionale pertinenti, gli articoli 184, 185, 187 e 188 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che essi non impongono un obbligo di rettifica dell'IVA gravante su un immobile che è stata inizialmente detratta correttamente, quando tale bene è stato oggetto di un'operazione di *sale and lease back* non soggetta all'IVA in circostanze come quelle di cui trattasi nel procedimento principale.

Sulla seconda questione

- 44 Con la sua seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se un'interpretazione degli articoli 184, 185, 187 e 188 della direttiva IVA nel senso che essi impongono un obbligo di rettifica dell'IVA inizialmente detratta in circostanze come quelle di cui trattasi nel procedimento principale sia conforme ai principi di neutralità dell'IVA e della parità di trattamento.
- 45 Alla luce della risposta fornita alla prima questione, la seconda questione si pone soltanto nel caso in cui il giudice del rinvio dovesse ritenere che, in seguito a verifica,

le operazioni di *sale and lease back* in oggetto nel procedimento principale costituiscono un mutamento degli elementi presi in considerazione per la determinazione dell'importo delle detrazioni intervenuto successivamente alla dichiarazione di IVA, ai sensi dell'articolo 185 della direttiva IVA, o, invece, una cessione ai sensi dell'articolo 188 di detta direttiva, e che, di conseguenza, esista un obbligo di rettifica dell'IVA inizialmente detratta in circostanze come quelle di cui procedimento principale.

- 46 Orbene, un siffatto obbligo di rettifica dell'IVA inizialmente detratta sarebbe, in ogni caso, conforme ai principi di neutralità dell'IVA e della parità di trattamento.
- 47 A tal riguardo, è sufficiente constatare che, in tali circostanze, un soggetto passivo che ha concluso un'operazione del genere non soggetta all'IVA e vertente su un immobile di cui è proprietario non si verrebbe a trovare, ai fini dell'IVA, in una situazione comparabile a quella di un soggetto passivo che è sempre stato proprietario di un immobile ininterrottamente dalla realizzazione dei lavori che hanno dato luogo al diritto di detrarre l'IVA assolta a monte.
- 48 In tale contesto, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che un'interpretazione degli articoli 184, 185, 187 e 188 della direttiva IVA nel senso che essi impongono un obbligo di rettifica dell'IVA inizialmente detratta in circostanze come quelle di cui trattasi nel procedimento principale è conforme ai principi di neutralità dell'IVA e della parità di trattamento.

Sulle spese

- 49 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 (Settima Sezione) dichiara:

- 1) **Salvo verifica da parte del giudice del rinvio degli elementi di fatto e di diritto nazionale pertinenti, gli articoli 184, 185, 187 e 188 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2009/162/UE del Consiglio, del 22 dicembre 2009, devono essere interpretati nel senso che essi non impongono un obbligo di rettifica dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) gravante su un immobile che è stata inizialmente detratta correttamente, quando tale bene è stato oggetto di un'operazione di *sale and lease back* (vendita con locazione finanziaria di ritorno) non soggetta all'IVA in circostanze come quelle di cui trattasi nel procedimento principale.**
- 2) **Un'interpretazione degli articoli 184, 185, 187 e 188 della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2009/162, nel senso che essi impongono un obbligo di rettifica dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) inizialmente detratta in circostanze come quelle di cui trattasi nel procedimento principale è conforme ai principi di neutralità dell'IVA e della parità di trattamento.**

