

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

25 luglio 2018

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 167, 168 e 184 – Detrazione dell’imposta assoluta a monte – Rettifica – Beni d’investimento immobiliari – Destinazione iniziale a un’attività che non dà diritto alla detrazione e successivamente anche a un’attività soggetta a IVA – Ente pubblico – Qualità di soggetto passivo al momento dell’operazione imponibile»

Nella causa C-140/17,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), con decisione del 22 dicembre 2016, pervenuta in cancelleria il 17 marzo 2017, nel procedimento

**Szef Krajowej Administracji Skarbowej**

contro

**Gmina Ryjewo,**

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da M. Ilešič, presidente di sezione, A. Rosas, C. Toader, A. Prechal (relatore) ed E. Jarašiūnas, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: M. Aleksejev, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all’udienza dell’11 gennaio 2018,

considerate le osservazioni presentate:

- per lo Szef Krajowej Administracji Skarbowej, da J. Kaute e B. Kołodziej, in qualità di agenti;
- per la Gmina Ryjewo, da M. Gizicki, adwokat, e B. Rasz, doradca podatkowy;
- per il governo polacco, da B. Majczyna e A. Kramarczyk-Szaładzińska, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da F. Clotuche-Duvieusart e Ł. Habiak, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell’avvocato generale, presentate all’udienza del 19 aprile 2018,

ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 167, 168 e 184 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), nonché del principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra lo Szeł Krajowej Administracji Skarbowej (dirigente dell'amministrazione fiscale nazionale, Polonia) e la Gmina Ryjewo (Comune di Ryjewo, Polonia) (in prosieguo: il «Comune») in merito a una decisione del Minister Finansów (Ministro delle Finanze, Polonia; in prosieguo: il «Ministro») che nega al Comune la rettifica della detrazione dell'IVA pagata a monte per un bene d'investimento immobiliare adibito, in un primo tempo, a un'attività esente e, successivamente, anche a un'attività imponibile.

### **Contesto normativo**

#### ***Diritto dell'Unione***

- 3 L'articolo 2, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 così dispone:  
«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:  
(...)  
c) le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale».
- 4 Ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, di detta direttiva:  
«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.  
Si considera "attività economica" ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».
- 5 L'articolo 13, paragrafo 1, della citata direttiva stabilisce quanto segue:  
«Gli Stati, le regioni, le province, i comuni e gli altri enti di diritto pubblico non sono considerati soggetti passivi per le attività od operazioni che esercitano in quanto pubbliche autorità, anche quando, in relazione a tali attività od operazioni, percepiscono diritti, canoni, contributi o retribuzioni.

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

(...)».

- 6 L'articolo 63 della medesima direttiva prevede quanto segue:

«Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi».

- 7 L'articolo 167 della direttiva 2006/112 è così formulato:

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

- 8 Il successivo articolo 168 prevede quanto segue:

«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 realizza 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;

(...)».

- 9 Ai sensi dell'articolo 184 della suddetta direttiva:

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

- 10 Ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 1, della medesima direttiva:

«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».

- 11 Gli articoli 187 e 189 della direttiva 2006/112 contengono norme in materia di rettifica di beni d'investimento relative, in particolare, al periodo di rettifica applicabile ai beni d'investimento immobiliari.

### **Diritto polacco**

- 12 L'articolo 15 dell'ustawa o podatku od towarów i usług (legge relativa all'imposta sui beni e sui servizi), dell'11 marzo 2004 (Dz. U. n. 54, posizione 535), nella versione applicabile alla controversia oggetto del procedimento principale (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), prevede quanto segue:

«1. Sono considerati soggetti passivi le persone giuridiche, le unità organizzative prive di personalità giuridica nonché le persone fisiche che esercitano in modo

autonomo una delle attività economiche di cui al paragrafo 2, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tale attività.

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

(...)

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

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

«Nei limiti in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di operazioni imponibili, il soggetto passivo di cui all'articolo 15 ha diritto alla detrazione, fatti salvi gli articoli 114, 119, paragrafo 4, 120, paragrafi 17 e 19, e 124».

14 Ai sensi dell'articolo 91 di detta legge:

«(...)

2. Nel caso di beni e servizi che, in base alle disposizioni relative all'imposta sul reddito, vengono imputati, dal soggetto passivo, ai beni durevoli o ai beni immateriali soggetti ad ammortamento, nonché di terreni e di diritti di usufrutto perpetuo di terreni, qualora siano stati imputati ai beni durevoli o ai beni immateriali dell'acquirente, esclusi quelli il cui valore iniziale non supera 15 000 [złoty polacchi (PLN)], il soggetto passivo effettua la rettifica, di cui al paragrafo 1, nel corso dei cinque anni successivi e, nel caso di beni immobili e di diritti di usufrutto perpetuo su terreni, nel corso di dieci anni, decorrenti dall'anno in cui essi vengono concessi in usufrutto.

(...)

7. Le disposizioni di cui ai paragrafi da 1 a 6 si applicano per analogia nel caso in cui il soggetto passivo ha avuto diritto alla detrazione dell'importo dell'imposta dovuta in misura pari all'intero importo dell'imposta a monte sul bene o sul servizio da esso utilizzato ed ha proceduto a tale detrazione, o non vi ha avuto diritto, mentre successivamente è stato modificato il diritto alla detrazione dell'importo dell'imposta dovuta in misura pari all'importo dell'imposta a monte su tale bene o servizio».

### **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

15 Dal 2005 il Comune è registrato come soggetto passivo ai fini dell'IVA.

16 Nel corso degli anni 2009 e 2010 il Comune ha fatto costruire una casa della cultura. Nell'ambito di tale costruzione gli sono stati forniti beni e servizi per i quali lo stesso ha

assolto l'IVA. Una volta terminata la costruzione della casa della cultura, nel 2010 la sua gestione è stata affidata a titolo gratuito al centro culturale del Comune.

- 17 Nel corso del 2014 il Comune ha espresso la sua intenzione di trasferire detto immobile nel proprio patrimonio e di assumerne direttamente la gestione. Successivamente, esso intendeva utilizzare la struttura, tanto a titolo gratuito, per le esigenze della collettività comunale, quanto a titolo oneroso, mediante locazione a scopi commerciali. In relazione a tale uso a pagamento, il Comune ha espressamente dichiarato la sua intenzione di emettere fatture comprensive di IVA. Ad oggi, il Comune non ha ancora proceduto alla detrazione dell'IVA assolta per la realizzazione di tale investimento.
- 18 Investito dal Comune di una domanda di parere in materia tributaria, il Ministro, con decisione del 28 maggio 2014, ha ritenuto che, in applicazione, in particolare, dell'articolo 91, paragrafi 2 e 7, della legge sull'IVA, detto Comune non potesse beneficiare di una rettifica del diritto a detrazione dell'IVA, adducendo principalmente che, avendo acquistato i beni e i servizi interessati al fine di concedere in uso l'immobile a titolo gratuito al centro culturale del Comune, il Comune non aveva acquistato tale bene per lo svolgimento di un'attività economica e, pertanto, lo stesso non aveva agito in qualità di soggetto passivo ai fini dell'IVA.
- 19 Con sentenza del 18 novembre 2014 il Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gdansk (Tribunale amministrativo del voivodato di Gdansk, Polonia) ha accolto il ricorso presentato dal Comune avverso la decisione del Ministro del 28 maggio 2014.
- 20 Detto giudice ha affermato che l'iniziale utilizzo dei beni e dei servizi, da parte del soggetto passivo, finalizzato allo svolgimento di attività non soggette ad IVA, non lo priverebbe del diritto di detrarre, in un momento successivo, l'imposta assolta a monte in caso di variazione della destinazione di detti prodotti e servizi e di un loro successivo utilizzo per operazioni imponibili. A tal riguardo, non può essere validamente opposto al Comune che, nella sua domanda da cui è scaturita la decisione del 28 maggio 2014, quando ha acquistato l'immobile, esso non abbia espressamente dichiarato la sua intenzione di utilizzarlo nell'ambito di un'attività economica.
- 21 Adito con ricorso per cassazione proposto dal Ministro, il giudice del rinvio, il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), si chiede se, conformemente agli articoli 167, 168 e 184 della direttiva 2006/112, un Comune possa vantare il diritto di detrarre, mediante rettifica, l'IVA assolta a monte sulle spese per investimenti, quando il bene d'investimento di cui trattasi sia stato inizialmente destinato a un'attività non soggetta ad IVA, nella fattispecie nell'ambito dello svolgimento di compiti incumbenti al Comune in quanto pubblica autorità, e successivamente anche per la realizzazione di operazioni imponibili.
- 22 A tal riguardo, il giudice del rinvio ritiene che in base alla sentenza del 2 giugno 2005, *Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335)*, a tale questione si debba rispondere in senso negativo, dato che risulta da tale sentenza che un organismo di diritto pubblico che ha agito in quanto pubblica autorità al momento dell'acquisto di un bene d'investimento, e non in qualità di soggetto passivo, non gode di alcun diritto a detrarre l'IVA assolta su tale bene, anche qualora, successivamente, detto organismo abbia agito in quanto soggetto passivo.
- 23 Tuttavia, l'insegnamento che discende da tale sentenza sarebbe diventato incerto dal momento che, con la sua ordinanza del 5 giugno 2014, *Gmina Międzyzdroje*

(C-500/13, EU:C:2014:1750), la Corte avrebbe affermato che, nel caso in cui il Comune interessato avesse modificato la destinazione d'uso di un bene d'investimento immobiliare, dato che detto bene è stato adibito, in un primo tempo, ad un uso che non dava diritto alla detrazione dell'IVA e, successivamente, ad un uso che vi dava diritto, una rettifica delle detrazioni era in linea di principio ammessa.

- 24 A tal riguardo occorrerebbe chiarire se sia rilevante il fatto che all'atto dell'acquisto del bene d'investimento il Comune abbia o meno espressamente dichiarato la sua intenzione di utilizzarlo in futuro anche per effettuare operazioni imponibili.
- 25 In assenza di una siffatta manifestazione di intenzione, si porrebbe altresì la questione se la veste nella quale l'autorità pubblica ha agito debba essere valutata esclusivamente in base al primo utilizzo del bene d'investimento o se occorra tener conto anche di altri criteri.
- 26 Ciò considerato, il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se, alla luce degli articoli 167, 168, 184 e seguenti della direttiva [2006/112], e del principio di neutralità, un Comune abbia il diritto a detrarre (mediante una rettifica) l'IVA pagata a monte, relativa alle sue spese d'investimento, qualora:
- nel periodo iniziale dopo la costruzione (l'acquisto), il bene d'investimento sia stato destinato ad un settore di attività non assoggettato ad imposta (nell'ambito dello svolgimento, da parte del Comune, di compiti di pubblica autorità nell'esercizio del potere di imperio che gli compete);
  - la destinazione d'uso del bene d'investimento sia stata modificata ed il bene venga impiegato dal Comune anche per operazioni imponibili.
- 2) Se ai fini della risposta alla questione di cui al punto 1 rilevi il fatto che, al momento della costruzione o dell'acquisto del bene d'investimento, non era stata espressamente manifestata, da parte del Comune, l'intenzione di destinare in futuro tale bene ad operazioni imponibili.
- 3) Se ai fini della risposta alla questione di cui al punto 1 rilevi il fatto che il bene d'investimento venga utilizzato tanto per operazioni imponibili, quanto per quelle non soggette ad IVA (nello svolgimento, da parte del Comune, di compiti di pubblica autorità) e che non vi è possibilità di imputare oggettivamente le spese d'investimento concrete ad uno dei summenzionati gruppi di operazioni».

### **Sulle questioni pregiudiziali**

- 27 Con le sue tre questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 167, 168 e 184 della direttiva 2006/112 nonché il principio di neutralità dell'IVA debbano essere interpretati nel senso che ostano a che un ente di diritto pubblico abbia diritto alla rettifica delle detrazioni dell'IVA assolta in relazione a un bene d'investimento immobiliare in una fattispecie, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, in cui, al momento dell'acquisto di tale bene, da un lato, quest'ultimo, per sua natura, poteva essere utilizzato sia per attività imponibili che per quelle non imponibili ma è stato utilizzato, in un primo tempo, per attività non

imponibili e, dall'altro, tale ente pubblico non aveva espressamente dichiarato di avere l'intenzione di destinare il suddetto bene a un'attività imponibile ma non aveva neppure escluso un utilizzo a tal fine.

- 28 Al fine di rispondere a tale questione, occorre ricordare che, secondo costante giurisprudenza della Corte, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o versata a monte per i beni acquistati e per i servizi loro prestati costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione (v., in particolare, sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punto 37).
- 29 Il sistema delle detrazioni è inteso a esonerare interamente il soggetto passivo dall'onere dell'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, soggette esse stesse all'IVA (v., in tal senso, sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).
- 30 Come ripetutamente sottolineato dalla Corte, il diritto a detrazione previsto dagli articoli 167 e seguenti della direttiva 2006/112 costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. In particolare, tale diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte (sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punto 39 e giurisprudenza ivi citata).
- 31 Le disposizioni dell'articolo 187 della direttiva 2006/112 riguardano situazioni di rettifica di detrazioni, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, in cui un bene d'investimento il cui uso non dà diritto a detrazione viene successivamente destinato ad un uso che vi dà diritto (ordinanza del 5 giugno 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, punto 23 e giurisprudenza ivi citata).
- 32 Il sistema di rettifica delle detrazioni costituisce un elemento essenziale del sistema introdotto dalla direttiva 2006/112, in quanto è inteso a garantire l'esattezza delle detrazioni e quindi la neutralità dell'imposizione fiscale (ordinanza del 5 giugno 2014, Gmina Międzyzdroje, C-500/13, EU:C:2014:1750, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).
- 33 Il diritto alla detrazione dell'IVA è tuttavia subordinato al rispetto di requisiti o di condizioni tanto sostanziali quanto di natura formale (sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punto 40 e giurisprudenza ivi citata).
- 34 Infatti, per quanto riguarda i requisiti o le condizioni sostanziali, secondo costante giurisprudenza della Corte risulta dall'articolo 168 della direttiva 2006/112 che solo chi è soggetto passivo e agisce in quanto tale allorché acquista un bene ha diritto a detrarre e può detrarre l'IVA dovuta o assolta relativamente a tale bene se lo utilizza ai fini delle proprie operazioni imponibili (v., in tal senso, sentenze dell'11 luglio 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punto 8, e del 22 ottobre 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punto 18 e giurisprudenza ivi citata).
- 35 Conformemente agli articoli 63 e 167 della direttiva 2006/112, il diritto alla detrazione sorge nel momento in cui l'imposta detraibile diventa esigibile, ossia all'atto della

cessione del bene (sentenza del 22 marzo 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).

- 36 Tali principi si applicano anche nel caso in cui il soggetto interessato sia un ente di diritto pubblico che rivendica il diritto di rettifica delle detrazioni dell'IVA ai sensi dell'articolo 184 e seguenti della direttiva 2006/112 (v., in tal senso, sentenza del 2 giugno 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, punto 39).
- 37 Ne deriva che, quando un ente pubblico quale, nel caso di specie, il Comune, al momento dell'acquisto di un bene d'investimento, agisce in quanto pubblica autorità, ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, e, di conseguenza, non in qualità di soggetto passivo, non gode, in linea di principio, di alcun diritto alla rettifica delle detrazioni relativamente a tale bene, anche qualora, successivamente, quest'ultimo sia adibito ad un'attività imponibile (v., in tal senso, sentenza del 2 giugno 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen, C-378/02, EU:C:2005:335, punto 44).
- 38 Secondo costante giurisprudenza della Corte, la questione se, all'atto della cessione di un bene al soggetto passivo, quest'ultimo abbia agito in quanto soggetto passivo, ossia ai fini di un'attività economica, costituisce una questione di fatto *che spetta al giudice del rinvio esaminare alla luce dell'insieme dei dati del caso di specie*, tra i quali figurano la natura dei beni considerati e il periodo di tempo intercorso tra *l'acquisto dei beni e il loro impiego ai fini delle attività economiche del soggetto passivo* (v. in tal senso, in particolare, sentenze dell'11 luglio 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315, punto 21, e del 22 ottobre 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punto 21).
- 39 Tale esame è volto a verificare se il soggetto passivo abbia acquistato o fabbricato i beni d'investimento di cui trattasi con l'intenzione, confermata da elementi oggettivi, di esercitare un'attività economica, sicché ha agito in quanto soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 (v., in tal senso, sentenza del 22 ottobre 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punto 20).
- 40 Nel caso di specie, se la normativa nazionale applicabile alla controversia oggetto del procedimento principale prevede, per i beni d'investimento immobiliari, la durata del periodo di rettifica di cinque oppure di dieci anni, a decorrere dall'inizio dell'uso del bene di cui trattasi, risulta dalle constatazioni del giudice del rinvio che la domanda del Comune è stata presentata quattro anni dopo l'inizio dell'uso dell'immobile da parte del centro culturale comunale a cui è stata affidata la gestione a titolo gratuito.
- 41 Inoltre e con riserva di verifica da parte del giudice del rinvio, è pacifico che, nel caso di specie, il Comune, all'atto dell'acquisto del bene d'investimento immobiliare oggetto del procedimento principale, ha agito alle stesse condizioni previste per un soggetto privato che intende far costruire un immobile, senza ricorrere a tal fine all'esercizio dei poteri pubblici. Ne consegue, conformemente all'articolo 13, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 e alla relativa giurisprudenza, che il Comune, quando ha acquistato il bene immobiliare di cui trattasi, non ha agito in qualità di pubblica autorità.
- 42 Di conseguenza, la fattispecie di cui al procedimento principale si distingue da quella che ha dato luogo alla sentenza del 2 giugno 2005, Waterschap Zeeuws Vlaanderen (C-378/02, EU:C:2005:335), in cui l'ente pubblico in questione aveva acquisito il bene d'investimento in veste di pubblica autorità, ai sensi dell'articolo 13, paragrafo 1, e, pertanto, non in qualità di soggetto passivo.



- 43 Un altro elemento che caratterizza la fattispecie di cui trattasi nel procedimento principale da quella che ha dato luogo a tale sentenza risiede nel fatto che, nel caso di specie, il Comune, quando nel 2010 ha acquistato il bene d'investimento immobiliare, era già stato registrato sin dal 2005 come soggetto passivo ai fini dell'IVA.
- 44 Inoltre, la fattispecie di cui trattasi nel procedimento principale si distingue da quella che ha dato luogo alla sentenza del 30 marzo 2006, *Uudenkaupungin kaupunki* (C-184/04, EU:C:2006:214), in cui è pacifico che la città finlandese interessata, al momento dell'acquisto di immobili, aveva agito in qualità di soggetto passivo, dato che tali acquisti erano stati effettuati ai fini di un'attività economica, ossia la locazione degli immobili oggetto di tali acquisti.
- 45 Del pari, la fattispecie di cui trattasi nel procedimento principale è diversa da quella della causa che ha dato luogo all'ordinanza del 5 giugno 2014, *Gmina Międzyzdroje* (C-500/13, EU:C:2014:1750), poiché, come risulta dal punto 11 di detta ordinanza, al momento della cessione dell'immobile interessato, il Comune polacco di cui trattasi aveva agito in qualità di soggetto passivo, avendo il giudice del rinvio rilevato che già nel corso dei lavori di costruzione dell'immobile detto Comune aveva espressamente dichiarato di voler concedere in locazione l'immobile a una società di diritto commerciale che gli avrebbe versato un canone.
- 46 Per contro, nel procedimento principale è solo dopo la cessione dell'immobile di cui trattasi che il Comune ha espresso la propria intenzione di volerlo concedere in locazione a fini commerciali.
- 47 Tuttavia, se una dichiarazione inequivocabile ed espressa dell'intenzione di destinare il bene a un uso per finalità di carattere economico al momento del suo acquisto può essere sufficiente per concludere che il bene è stato acquistato dal soggetto passivo che agisce in quanto tale, l'assenza di una dichiarazione di tal genere non esclude che un'intenzione siffatta possa risultare in modo implicito.
- 48 È vero che, nel caso di specie, al momento della cessione del bene immobile di cui trattasi nel procedimento principale, l'unica intenzione espressa dal Comune era quella di destinare detto bene ad uso pubblico come casa della cultura. Sebbene tale intenzione si sia poi concretizzata nella messa a disposizione a titolo gratuito di tale bene a favore del centro culturale comunale, resta il fatto che la suddetta destinazione non escludeva di per sé un'utilizzo di detto bene, almeno in parte, a fini economici, ad esempio nell'ambito di un'operazione di locazione.
- 49 In tal senso, la natura del bene che, secondo la giurisprudenza della Corte citata al punto 38 della presente sentenza, è un elemento che deve essere preso in considerazione al fine di stabilire se, nel momento in cui il bene immobile gli è stato ceduto, il soggetto passivo abbia agito in quanto tale, denota che il Comune ha inteso agire in qualità di soggetto passivo.
- 50 Analogamente, il fatto che, ben prima della fornitura e dell'acquisto del bene immobile di cui trattasi nel procedimento principale, il Comune fosse già registrato come soggetto passivo ai fini dell'IVA costituisce un indizio in tal senso.
- 51 Per contro, di per sé è irrilevante che il bene interessato non sia stato da subito utilizzato per operazioni imponibili, dal momento che l'uso che si fa del bene determina solo l'entità della detrazione iniziale o della eventuale rettifica successiva ma non

l'insorgenza del diritto alla detrazione (v., in tal senso, sentenza del 30 marzo 2006, Uudenkaupungin kaupunki, C-184/04, EU:C:2006:214, punto 39).

- 52 Pertanto, sebbene, nell'ambito della sua prima questione, il giudice del rinvio faccia riferimento al fatto che l'utilizzo iniziale del bene immobile sia avvenuto «nell'ambito dello svolgimento, da parte del Comune, di compiti di pubblica autorità nell'esercizio del potere di imperio che gli compete», tale circostanza, anche supponendo che sia accertata, il che è contestato dal Comune, non incide sulla questione, distinta, se, nel momento in cui esso ha acquistato il bene, detta pubblica autorità abbia agito in quanto soggetto passivo, accordandogli pertanto un diritto alla detrazione per tale bene, ma costituisce un indizio che il Comune non ha agito in qualità di soggetto passivo.
- 53 In una fattispecie come quella oggetto del procedimento principale, in cui, al momento dell'acquisto di un bene d'investimento immobiliare che, per sua natura, può essere utilizzato sia per attività imponibili che per attività non imponibili, un ente pubblico avente già la qualità di soggetto passivo non ha espressamente dichiarato di avere l'intenzione di destinare il bene ad un'attività imponibile, ma non ha neppure escluso che tale bene sia utilizzato per un siffatto fine, un iniziale utilizzo di tale bene per attività non imponibili non impedisce di dichiarare, a conclusione dell'esame di tutti i fatti, esame che spetta al giudice del rinvio effettuare, come ricordato al punto 38 della presente sentenza, che è soddisfatta la condizione prevista dall'articolo 168 della direttiva 2006/112, in base alla quale il soggetto passivo deve aver agito in qualità di soggetto passivo nel momento in cui ha acquistato il bene di cui trattasi.
- 54 A tal proposito, come parimenti osservato dall'avvocato generale al paragrafo 55 delle sue conclusioni, la verifica, in ogni caso di specie, che tale condizione sia soddisfatta deve essere effettuata sulla base di un'ampia accezione della nozione di acquisto «in qualità di soggetto passivo».
- 55 Infatti, l'ampiezza di una tale accezione è necessaria in considerazione della finalità del regime delle detrazioni e, quindi, delle rettifiche che, come ricordato ai punti da 29 a 31 della presente sentenza, consiste nel garantire la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, principio dal quale risulta che, di norma, ogni operatore deve poter esercitare immediatamente il proprio diritto alla detrazione per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte, mentre l'esattezza delle detrazioni può, se del caso, essere assicurata mediante una rettifica.
- 56 Infine, è irrilevante ai fini dell'esame della condizione prevista dall'articolo 168 della direttiva 2006/112 in base alla quale il soggetto passivo deve aver agito in qualità di soggetto passivo nel momento in cui acquista un bene, il fatto che sia difficile, o addirittura impossibile, ripartire oggettivamente le spese d'investimento concrete tra operazioni imponibili e operazioni non imponibili.
- 57 Tale ripartizione è specificamente disciplinata dalle norme relative al prorata di detrazione di cui agli articoli da 173 a 175 della direttiva 2006/112. Il calcolo di un prorata di detrazione per determinare l'importo dell'IVA detraibile, in linea di principio, è riservato unicamente ai beni e ai servizi utilizzati da un soggetto passivo per effettuare nel contempo operazioni economiche che danno diritto a detrazione e operazioni economiche che non conferiscono diritto a detrazione (v., in particolare, sentenza del 14 dicembre 2016, Mercedes Benz Italia, C-378/15, EU:C:2016:950, punto 34).

- 58 Inoltre, la determinazione dei metodi e dei criteri di ripartizione degli importi dell'IVA pagata a monte tra attività economiche e attività non economiche rientra nel potere discrezionale degli Stati membri, i quali, nell'esercizio di tale potere, devono tener conto dello scopo e dell'impianto sistematico di tale direttiva e, a tale titolo, prevedere un metodo di calcolo che rifletta oggettivamente la quota di imputazione reale delle spese a monte a ciascuna di queste due attività (sentenza del 6 settembre 2012, Portugal Telecom, C-496/11, EU:C:2012:557, punto 42).
- 59 Di conseguenza, si deve rispondere alle questioni poste dichiarando che gli articoli 167, 168 e 184 della direttiva 2006/112 nonché il principio di neutralità dell'IVA devono essere interpretati nel senso che non ostano a che un ente di diritto pubblico abbia diritto alla rettifica delle detrazioni dell'IVA assolta in relazione a un bene d'investimento immobiliare in una fattispecie, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, in cui, al momento dell'acquisto di tale bene, da un lato, quest'ultimo, per sua natura, poteva essere utilizzato sia per attività imponibili che per quelle non imponibili ma è stato utilizzato, in un primo tempo, per attività non imponibili e, dall'altro, tale ente pubblico non aveva espressamente dichiarato di avere l'intenzione di destinare il suddetto bene a un'attività imponibile ma non aveva neppure escluso un utilizzo a tal fine, purché risulti dall'esame di tutte le circostanze di fatto, esame che spetta al giudice nazionale effettuare, che è soddisfatta la condizione prevista dall'articolo 168 della direttiva 2006/112, in base alla quale il soggetto passivo deve aver agito in qualità di soggetto passivo nel momento in cui ha effettuato detto acquisto.

### Sulle spese

- 60 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 (Seconda Sezione) dichiara:

**Gli articoli 167, 168 e 184 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nonché il principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) devono essere interpretati nel senso che non ostano a che un ente di diritto pubblico abbia diritto alla rettifica delle detrazioni dell'IVA assolta in relazione a un bene d'investimento immobiliare in una fattispecie, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, in cui, al momento dell'acquisto di tale bene, da un lato, quest'ultimo, per sua natura, poteva essere utilizzato sia per attività imponibili che per quelle non imponibili ma è stato utilizzato, in un primo tempo, per attività non imponibili e, dall'altro, tale ente pubblico non aveva espressamente dichiarato di avere l'intenzione di destinare il suddetto bene a un'attività imponibile ma non aveva neppure escluso un utilizzo a tal fine, purché risulti dall'esame di tutte le circostanze di fatto, esame che spetta al giudice nazionale effettuare, che è soddisfatta la condizione prevista dall'articolo 168 della direttiva 2006/112, in base alla quale il soggetto passivo deve aver agito in qualità di soggetto passivo nel momento in cui ha effettuato detto acquisto.**

