

Causa C-46/20**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

29 gennaio 2020

Giudice del rinvio:

Bundesfinanzhof (Germania)

Data della decisione di rinvio:

18 settembre 2019

Ricorrente in primo grado e ricorrente in cassazione:

Z

Resistente in primo grado e resistente in cassazione:

Finanzamt G

Oggetto del procedimento principale

Sistema comune di imposta sul valore aggiunto - Direttiva 2006/112 - Detrazione dell'imposta versata a monte - Diritto del soggetto passivo di destinare un bene ad uso misto al proprio patrimonio privato o alla propria impresa - Ammissibilità di un termine di decadenza per la destinazione all'impresa - Ammissibilità di una presunzione di destinazione al patrimonio privato in assenza di sufficienti indizi in senso contrario

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio

Interpretazione del diritto dell'Unione, articolo 267 TFUE

Questioni pregiudiziali

- 1) Se l'articolo 168, lettera a), in combinato disposto con l'articolo 167 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, osti a una giurisprudenza

nazionale ai sensi della quale, nei casi in cui esiste un diritto di scelta di destinazione al momento dell'acquisto di un bene, sia escluso il diritto a detrazione, qualora, alla scadenza del termine previsto dalla legge per la presentazione della dichiarazione annuale dell'IVA, non sia stata presa alcuna decisione relativa alla destinazione del bene, riconoscibile dalle autorità tributarie.

- 2) Se l'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, osti a una giurisprudenza nazionale ai sensi della quale si considera o si presume che esista una destinazione a fini privati, in assenza di indizi (sufficienti) per ravvisare una destinazione all'impresa.

Disposizioni di diritto dell'Unione fatte valere

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, modificata dalla direttiva 2009/162/UE del Consiglio, del 22 dicembre 2009, in particolare gli articoli 167, 168, 168 bis, 179, 250, 252 e 273

Disposizioni nazionali fatte valere

Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG»), in particolare gli articoli 15 e 16

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 La controversia riguarda la detrazione come imposta assolta a monte dell'IVA versata nel 2014 per la realizzazione di un impianto fotovoltaico. Il ricorrente consumava in parte direttamente l'energia elettrica prodotta con l'impianto, in parte la immetteva in una rete di un produttore energetico. Il contratto di fornitura di energia stipulato nel 2014 prevedeva una remunerazione, oltre ad IVA. La detrazione dell'imposta assolta a monte di cui il ricorrente si è avvalso per la prima volta nella dichiarazione annuale dell'IVA per il 2014, presentata tardivamente, veniva respinta dalla resistente per la mancata destinazione dell'impianto fotovoltaico, entro i termini, al patrimonio societario. Sia il reclamo che il ricorso presentati venivano respinti. Attualmente è investito della causa, quale giudice di Revision (Cassazione), il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania: in prosieguo: il «BFH»).

Breve esposizione della motivazione del rinvio pregiudiziale

Osservazioni preliminari

- 2 Ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, prima frase, punto 1, prima frase, dell'UStG, l'imprenditore può detrarre, come imposta assolta a monte, l'imposta dovuta per legge sulle prestazioni rese da altri imprenditori alla sua impresa. Gli importi delle imposte assolute a monte detraibili ai sensi dell'articolo 15 dell'UStG vanno detratti nel periodo di imposta in cui ricadono (articolo 16, paragrafo 2, prima frase, dell'UStG).
- 3 In tal senso, l'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112 dispone che il soggetto passivo ha il diritto di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi dell'IVA dovuta o assolta 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, nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta. A norma dell'articolo 167 della direttiva IVA, il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile.
- 4 In caso di acquisto di un bene unico ad uso misto, destinato quindi a fini sia professionali che privati, secondo la giurisprudenza del BFH e della Corte (v. tra le altre, sentenze dell'11 luglio 1991, Lennartz, C-97/90, EU:C:1991:315; del 16 febbraio 2012, Eon Aset Menidjunt, C-118/11, EU:C:2012:97, punti 53 e segg., e del 9 luglio 2015, Trgovina Prizma, C-331/14, EU:C:2015:456, punto 20) l'imprenditore può esercitare un'opzione sulla sua destinazione. Egli può includere integralmente tale bene nel proprio patrimonio privato o destinarlo al patrimonio della propria impresa, oppure destinarlo all'impresa solamente a concorrenza dell'uso professionale effettivo.

Valutazione del caso in base alla giurisprudenza nazionale

- 5 Ai sensi della giurisprudenza nazionale, la destinazione integrale o parziale di un bene all'impresa richiede una decisione del soggetto, adottata tempestivamente e documentata al mondo esterno. Poiché nella specie non sono soddisfatti i criteri a tal fine fissati dal BFH, in particolare una destinazione riconoscibile dalle autorità tributarie, stabilita entro il termine di presentazione della dichiarazione annuale dell'IVA, una detrazione dell'imposta sarebbe fuori discussione.

Sul rinvio pregiudiziale

- 6 Alla luce della sentenza della Corte del 25 luglio 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595) sono sorti dubbi in merito alla compatibilità con il diritto dell'Unione dei criteri sviluppati e applicati fino ad oggi dal BFH sull'esercizio del diritto di scelta di destinazione.

Sulla prima questione pregiudiziale

- 7 La prima questione pregiudiziale mira a chiarire se uno Stato membro possa prevedere un termine di decadenza per la destinazione di beni al patrimonio dell'impresa. Nei limiti in cui i principi formulati nella sentenza Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) sono applicabili alla presente fattispecie, la dichiarazione annuale dell'IVA per il 2014, l'utilizzo a fini professionali dell'impianto fotovoltaico o la conclusione del contratto di fornitura di energia potrebbero essere considerati indizi sufficienti di una destinazione del bene all'impresa.
- 8 a) In effetti, il diritto dell'Unione presume espressamente una «destinazione» dei beni (v. articolo 168 bis, paragrafo 1, della direttiva 2006/112). Tuttavia esso non contiene norme in merito alla tipologia e al momento di adozione della documentazione relativa alla «decisione sulla destinazione» di cui alla giurisprudenza del BFH, ovvero alla nozione di operazione svolta «in qualità di soggetto passivo», utilizzata in tal senso come sinonimo dalla Corte (v., per es., sentenze Lennartz, EU:C:1991:315, punti 14 e 19, e Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, punto 34).
- 9 b) Il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la sua detraibilità a monte sia accordata se i requisiti materiali sono soddisfatti, anche quando i soggetti passivi abbiano omesso determinati obblighi formali. Di conseguenza l'amministrazione tributaria, allorché dispone dei dati necessari per accertare la sussistenza dei requisiti materiali, non può imporre requisiti supplementari che possono avere l'effetto di vanificare l'esercizio del diritto alla detraibilità dell'imposta (sentenze del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punti 37 e 42, e del 21 novembre 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punto 41).
- 10 c) Tuttavia, ai sensi degli articoli 167 e 179, primo comma, della direttiva 2006/112, gli Stati membri possono imporre al soggetto passivo l'obbligo di esercitare il suo diritto a detrazione durante il periodo in cui il medesimo è sorto (sentenza del 12 luglio 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punto 53). Inoltre, dall'articolo 250, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 si evince che nella dichiarazione IVA che dev'essere presentata devono figurare tutti i dati necessari per determinare l'importo delle detrazioni da operare. Tra questi rientra anche, in quanto requisito per la detrazione dell'imposta versata a monte, la documentazione sulla decisione relativa alla destinazione del bene, adottata al momento dell'acquisto o della fabbricazione di tale bene.
- 11 Fatto salvo l'articolo 252 della direttiva 2006/112, che offre agli Stati membri la possibilità di prevedere termini per la presentazione della dichiarazione fiscale, ai sensi dell'articolo 273 della medesima direttiva gli Stati membri hanno in termini generali la possibilità di prevedere misure per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare le evasioni. In particolare, in assenza di disposizioni di diritto dell'Unione a tale proposito, gli Stati membri sono competenti a scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate in caso di inosservanza delle condizioni

previste dalla legislazione dell'Unione per l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA (v. sentenze del 26 aprile 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punto 59, e dell'8 maggio 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punto 38 con ulteriori rimandi). Essi sono tuttavia tenuti a esercitare la loro competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi, segnatamente i principi di proporzionalità e di neutralità dell'IVA (v. sentenze del 28 luglio 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punto 49, e EN.SA., EU:C:2019:374, punto 39).

- 12 d) La tesi della compatibilità con il diritto dell'Unione del requisito di una tempestiva decisione sulla destinazione è corroborata dal fatto che l'esercizio del diritto di scelta al momento dell'acquisto del bene costituisce un requisito materiale. Infatti, un bene si considera acquistato dall'impresa, ovvero l'imprenditore agisce in qualità di soggetto passivo al momento del suo acquisto, solo se in tale momento il bene viene acquistato ai fini di un utilizzo (previsto) per scopi inerenti a un'attività avente carattere di stabilità ed effettuata a titolo oneroso (sentenze Lennartz, EU:C:1991:315, punto 15; Eon Aset Menidijmunt, EU:C:2012:97, punto 57, e del 22 marzo 2012, Klub, C-153/11, EU:C:2012:163, punto 39).
- 13 Il fatto che la decisione sulla destinazione debba essere documentata verso terzi è giustificato dalla sua natura di situazione interna alla società, e non per questo fa della decisione sulla destinazione un requisito formale ai fini della detrazione dell'imposta. In tal senso, anche la Corte sottolinea che l'intenzione di esercitare un'attività economica deve essere confermata da elementi oggettivi (sentenza Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, punto 39).
- 14 e) Sotto il profilo del diritto dell'Unione, un fondamento per il termine fissato per documentare la decisione, quale sviluppato nella giurisprudenza del BFH, può fondarsi sulla potestà regolamentare in materia di requisiti formali per l'esercizio del diritto a detrazione di cui al titolo XI della direttiva 2006/112 (v. sentenza Astone, EU:C:2016:614, punti 47 e segg.). A favore di tale tesi depone la lacuna normativa di cui patisce l'articolo 168, lettera a), in combinato disposto con l'articolo 167 della direttiva 2006/112, riguardo all'esercizio dell'opzione sulla destinazione d'uso.
- 15 aa) La Corte ha già dichiarato che, nel silenzio della direttiva 2006/112 sul punto, la determinazione dei metodi e dei criteri di ripartizione degli importi dell'IVA assolta a monte tra attività economiche e attività non economiche rientra nel potere discrezionale degli Stati membri (sentenza dell'8 maggio 2019, Zwiazek Gmin Zagłębia Miedziowego, C-566/17, EU:C:2019:390, punto 29). Allo stesso modo gli Stati membri dispongono di un margine discrezionale circa i mezzi idonei a raggiungere gli obiettivi menzionati nell'articolo 273 della direttiva 2006/112 (sentenza del 21 novembre 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punto 35 con ulteriori rimandi).
- 16 bb) Quanto alla possibilità di fissare scadenze offerta agli Stati membri dall'articolo 252 della direttiva 2006/112, la Corte ha altresì già stabilito che non

sono criticabili le normative che prevedono un termine di decadenza di due anni per l'esercizio del diritto a detrazione (sentenze dell'8 maggio 2008, Ecotrade, C-96/07, EU:C:2008:267, punti 45 e segg., e Astone, EU:C:2016:614, punti 36 e segg.). Lo stesso deve valere per quanto riguarda il termine fissato per documentare la decisione sulla destinazione.

- 17 cc) In senso favorevole alla tesi della conformità con il diritto dell'Unione di un termine entro cui definire la destinazione milita anche la considerazione che la possibilità di esercitare il diritto a detrazione senza alcun limite temporale contrasterebbe col principio della certezza del diritto. Infatti tale principio esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, con riferimento ai diritti e agli obblighi dello stesso nei confronti delle autorità tributarie, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione (v. sentenze Ecotrade, EU:C:2008:267, punto 44; EMS-Bulgaria Transport, EU:C:2012:458, punto 48, e Astone, EU:C:2016:614, punto 33).
- 18 f) La Corte fornisce tuttavia diversi indizi, nella sentenza Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595, punti 38 e segg.) in merito a operazioni svolte in qualità di soggetto passivo che danno diritto alla detrazione, di cui le autorità tributarie non vengono necessariamente a conoscenza nell'immediato. Viene altresì sottolineato che l'assenza di una dichiarazione espressa dell'intenzione sulla destinazione del bene non esclude un successivo diritto alla detrazione (sentenza Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, punto 47).
- 19 aa) Effettivamente la sentenza Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) non riguardava l'insorgenza del diritto a detrazione, bensì una rettifica della detrazione. La Corte ivi esamina comunque, al punto 34, la condizione di «soggetto passivo che agisce in quanto tale», parimenti necessaria per il diritto alla detrazione.
- 20 bb) Occorre inoltre chiedersi se le affermazioni di cui alla sentenza Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) si applichino anche al caso di un imprenditore di diritto privato, che può esercitare un'opzione in merito alla destinazione, mentre tale opzione non sussiste per le attività di natura non economica. Così, in ogni caso, il BFH ha finora inteso le affermazioni di cui ai punti 35 e segg. della sentenza del 12 febbraio 2009, Vereniging Noordelijke Landen Tuinbouw Organisatie, C-517/07 (EU:C:2009:88). Tali differenze potrebbero incidere in senso sfavorevole a una trasposizione dei criteri elaborati nella sentenza Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595).
- 21 cc) Tuttavia, insistere sul requisito di una tempestiva decisione sulla destinazione potrebbe contrastare con il principio di neutralità. Infatti, se per l'autorità pubblica solo una decisione negativa in merito alla destinazione esclude il diritto a detrazione, per il singolo imprenditore privato non può essere decisiva una tempestiva destinazione, a meno che non ci siano evidenti motivi per trattare diversamente i singoli imprenditori rispetto alla pubblica amministrazione.

Sulla seconda questione pregiudiziale

- 22 La seconda questione verte sulle conseguenze giuridiche del mancato rispetto del termine.
- 23 Al punto 47 della sentenza Gmina Ryjewo (EU:C:2018:595) la Corte ha dichiarato: «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». In tal senso non è chiaro se ciò sia compatibile con il principio secondo cui non si può considerare una destinazione all'uso professionale se non risultano corrispondenti elementi di prova (riconoscibili dalle autorità tributarie).
- 24 Secondo la Corte, al fine di valutare se si sia in presenza di operazioni compiute da un soggetto passivo che agisce in quanto tale occorre basarsi su un'ampia accezione di tale nozione, considerando elementi diversi in ciascun caso specifico (sentenza Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, punti 47 e segg.). In particolare, alla luce delle conclusioni dell'avvocato generale, a cui la Corte ha rimandato in tale contesto (punto 54), si può intendere la suddetta affermazione nel senso che, allorché un imprenditore acquista un bene che, per sua natura, può, in linea di principio essere utilizzato a fini professionali, se non è stato espressamente destinato ad uso privato, sussista una presunzione di «acquisto in qualità di soggetto passivo», tanto più che non dovrebbero derivare svantaggi se consapevolmente non viene adottata alcuna decisione sulla questione della destinazione.
- 25 Resta dubbio che ciò sia applicabile anche a un caso come quello della presente fattispecie, in cui un soggetto inizia un'attività economica con il bene acquistato, e non era già registrato per altri motivi come soggetto passivo ai fini dell'IVA (v. sentenza Gmina Ryjewo, EU:C:2018:595, punti 43 e 50).
- 26 La finalità del diritto di scelta sulla destinazione potrebbe avvalorare una generale presunzione di attribuzione al patrimonio dell'impresa. Infatti, il diritto di scelta sulla destinazione serve, per motivi di neutralità fiscale, ad impedire che, nel caso di un bene utilizzato in un primo tempo parzialmente in ambito privato, ma in seguito destinato ad un utilizzo sempre maggiore per l'attività professionale, continui a gravare un onere relativo all'IVA sull'acquisto o sulla produzione del bene (sentenza del 23 aprile 2009, Puffer, C-460/07, EU:C:2009:254, punto 47).
- 27 In ogni caso, una così ampia accezione della nozione potrebbe, in linea di principio, escludere la presunzione di destinazione all'uso privato per quei beni su cui non sia stata espressa alcuna destinazione.
- 28 Dall'altra parte, sottintendere una destinazione all'attività professionale in assenza di elementi di prova sembra essere in contrasto con il fatto che la destinazione di

un bene è un diritto di scelta riservato al soggetto passivo che questi deve esercitare, per cui si rende necessaria una qualche forma di azione.

- 29 La giurisprudenza della Corte, secondo cui un singolo che acquista beni necessari allo svolgimento di un'attività economica lo fa come soggetto passivo (sentenza del 29 aprile 2004, Faxworld, C-137/02, EU:C:2004:267, punti 28 e seg.), e gli atti preparatori devono già ritenersi parte integrante delle attività economiche (v. sentenze del 14 febbraio 1985, Rompelman, C-268/83, EU:C:1985:74, punto 23, e del 1° marzo 2012, Polski Trawertyn, C-280/10, EU:C:2012:107, punto 28), induce a ritenere che si debba trattare la presente fattispecie allo stesso modo dello scenario di cui alla causa C-45/20. Pertanto, chiunque abbia l'intenzione, confermata da elementi obiettivi, di iniziare un'attività economica ed effettua a tal fine le prime spese di investimento deve essere considerato come un soggetto passivo (v. sentenze dell'8 giugno 2000 Breitsohl, C-400/98, EU:C:2000:304, punto 34, e del 17 ottobre 2018, Ryanair, C-249/17, EU:C:2018:834, punto 18 con ulteriori rimandi). Certamente l'amministrazione tributaria è legittimata a esigere elementi giustificativi oggettivi in tal senso (v. sentenza Rompelman, EU:C:1985:74, punto 24). Tuttavia questi elementi giustificativi sono presenti nel caso di specie sotto forma del contratto di fornitura di energia. Oltre a questo è previsto un parziale autoconsumo per scopi privati dell'energia elettrica prodotta (v., sull'attività economica nell'ambito della produzione di energia elettrica, sentenza del 20 giugno 2013, Finanzamt Freistadt Rohrbach Urfaehr, C-219/12, EU:C:2013:413).