

Causa C-9/20

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

10 gennaio 2020

Giudice del rinvio:

Finanzgericht Hamburg

Data della decisione di rinvio:

10 dicembre 2019

Ricorrente:

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

Resistente:

Finanzamt Hamburg-Oberalster

Finanzgericht Hamburg

Decisione

nella causa che vede contrapposte:

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

[OMISSIS] Amburgo

- Ricorrente -

[OMISSIS]

contro

Finanzamt Hamburg-Oberalster

[OMISSIS]

- Resistente -

in materia di imposta sulla cifra d'affari per gli anni 2013-2015
imposta sulla cifra d'affari - acconti 2016

il Finanzgericht Hamburg (Tribunale tributario di Amburgo), [OMISSIS] il 10 dicembre 2019 [OMISSIS]

[OMISSIS] [Or. 2]

così provvede:

I. Si sottopongono alla Corte di giustizia dell'Unione europea le seguenti questioni pregiudiziali ai sensi dell'articolo 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (TFUE):

- 1) Se 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 normativa nazionale in virtù della quale il diritto a detrazione dell'imposta assoluta a monte sorge già al momento della realizzazione dell'operazione, anche nel caso in cui in forza del diritto nazionale l'imposta diventa esigibile nei confronti del fornitore o del prestatore di servizi solo al momento dell'incasso del corrispettivo e il corrispettivo non è stato ancora versato;
- 2) In caso di risposta negativa alla prima questione: se 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 normativa nazionale in virtù della quale il diritto a detrazione dell'imposta assoluta a monte non può essere invocato per il periodo d'imposta per il quale il corrispettivo è stato versato qualora l'imposta diventi esigibile nei confronti del fornitore o del prestatore di servizi solo a seguito dell'incasso del corrispettivo, la prestazione sia già stata eseguita nel corso di un periodo d'imposta precedente e il diritto a detrazione non possa essere esercitato per tale periodo d'imposta per intervenuta prescrizione.

II. Il procedimento è sospeso sino alla pronuncia della Corte di giustizia dell'Unione europea. [Or. 3]

INFORMAZIONE SUI MEZZI DI RICORSO

[OMISSIS] [Or. 4]

A. Fatti e oggetto della controversia

- 1 Vi è disaccordo fra gli interessati sulla questione se il diritto a detrazione del destinatario di un servizio ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, primo periodo, punto 1, della legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari (Umsatzsteuergesetz:

in prosieguo: l'"UStG") sorga già con la realizzazione dell'operazione o solo con il versamento del corrispettivo, nel caso in cui il fornitore di servizi determini l'imposta sulla cifra d'affari successivamente all'incasso del corrispettivo (cosiddetto contribuente effettivo).

- 2 La ricorrente, una società di diritto civile, negli anni controversi ha conseguito proventi derivanti dall'affitto di un terreno industriale. La ricorrente, da parte sua, aveva preso in affitto il terreno. Sia la ricorrente, sia la locatrice avevano validamente rinunciato all'esenzione fiscale sui canoni d'affitto percepiti, optando per l'imposta sulla cifra d'affari. Entrambe sono state autorizzate dall'amministrazione tributaria ai sensi dell'articolo 20 dell'UStG a calcolare l'imposta non in funzione del corrispettivo convenuto, bensì di quello riscosso. Con il contratto di affitto, la ricorrente disponeva di una ordinaria fattura permanente.
- 3 A partire dall'anno 2004 è stata accordata alla ricorrente una dilazione di pagamento di parte degli affitti. Ciò ha avuto come conseguenza che, negli anni controversi dal 2013 al 2016, la ricorrente ha effettuato pagamenti per la cessione del terreno di cui aveva beneficiato negli anni tra il 2009 e il 2012. Più precisamente, i pagamenti sono ripartiti come segue:

2013:	22 382,00 €	per l'affitto del 2009
	<u>16 898,00 €</u>	per l'affitto del 2010
	39 280,00 €	
2014:	14 075,98 €	per l'affitto del 2010
	<u>25 204,02 €</u>	per l'affitto del 2011
	39 280,00 €	
2015:	5 769,30 €	per l'affitto del 2011
	<u>1 370,70 €</u>	per l'affitto del 2012
	7 140,00 €	
2016:	<u>7 140,0 €</u>	per l'affitto del 2012
	7 140,0 €	

[Or. 5]

- 4 Inoltre, nell'anno 2016 la locatrice ha concesso alla ricorrente la remissione del debito residuo per un ammontare pari a 22 462,62 €.
- 5 In ciascuno dei menzionati pagamenti era incluso il 19% di imposta sulla cifra d'affari. La ricorrente ha presentato richiesta di detrazione, indipendentemente dal periodo di affitto ai quali erano imputabili i pagamenti, sempre nel periodo della dichiarazione ovvero nell'anno civile nel quale ha avuto luogo il versamento.
- 6 Nell'ambito di una verifica esterna dell'imposta sulla cifra d'affari sono state sollevate obiezioni riguardo a tale modo di procedere. L'esaminatrice ha ritenuto che il diritto a detrazione fosse sorto già al momento della realizzazione dell'operazione, nella fattispecie la cessione del terreno, avvenuta su base mensile,

e avrebbe dovuto essere invocato per il periodo corrispondente. Successivamente, il 15 giugno 2017 venivano emessi avvisi di accertamento per l'imposta sulla cifra d'affari relativa agli anni dal 2011 al 2015, nonché corrispondenti avvisi provvisori di accertamento dell'imposta sulla cifra d'affari. Nei suddetti avvisi l'imposta versata a monte veniva determinata non più sui pagamenti effettuati ogni anno, ma sulla base del canone annuale convenuto. Gli effetti fiscali per gli anni controversi sono i seguenti:

- 2013: minore imposta a monte ovvero IVA per un importo di 6 271,60 €
 - 2014: minore imposta a monte ovvero IVA per un importo di 6 271,60 €
 - 2015: minore imposta a monte ovvero IVA per un importo di 1 140,00 €
 - 2016: minore imposta a monte ovvero IVA per un importo di 4 726,47 €
- 7 Per gli anni 2011 e 2012 l'imposta è stata ridotta rispettivamente di 2 759,79 € e di 2 665,32 €, giacché l'ammontare degli affitti arretrati maturati in tali anni eccedeva quello dei pagamenti effettuati per gli anni precedenti. Pertanto, gli avvisi concernenti il 2011 e il 2012 non sono oggetto di controversia.
 - 8 Gli avvisi concernenti gli anni antecedenti al 2011 non sono stati rettificati, per sopraggiunta prescrizione. Nemmeno tali avvisi sono oggetto di controversia. In conclusione, ne deriva che l'imposta sulla cifra d'affari che era inclusa nei canoni d'affitto versati tra il 2013 e il 2014 e riferibili ai periodi di affitto del 2009 e del 2010, non è stata imputata a imposta assolta a monte dalla ricorrente. **[Or. 6]** Negli anni 2009 e 2010 la ricorrente non ha fatto valere tale imposta a monte. Per gli anni 2013 e 2014, essa non è riconosciuta dalla resistente, poiché il diritto alla detrazione dell'imposta a monte sarebbe già sorto, rispettivamente, nel 2009 e nel 2010 e avrebbe dovuto essere già invocato all'epoca.
 - 9 La ricorrente in data 3 luglio 2017 ha proposto reclamo avverso gli avvisi di accertamento e gli avvisi provvisori di accertamento del 15 giugno 2017 per gli anni dal 2013 al 2016. I reclami sono stati respinti in data 8 novembre 2017. Pertanto, in data 28 novembre 2017 la ricorrente ha inoltrato ricorso.
 - 10 La ricorrente sostiene che gli avvisi impugnati sono in contrasto con la direttiva 2006/112/EC del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la "direttiva IVA"). Pertanto, la tesi della resistente, secondo la quale il diritto alla detrazione sorge sempre già al momento della realizzazione dell'operazione, non sarebbe corretta. Se il prestatore calcolasse la sua imposta sulla base dei corrispettivi riscossi, il diritto a detrazione del destinatario della prestazione diventerebbe esigibile, piuttosto, solamente a seguito del versamento del corrispettivo da parte di questi. Dunque, giustamente la ricorrente avrebbe fatto valere il proprio diritto a detrazione solo nell'anno del versamento.

B. Disposizioni pertinenti

I. Normativa nazionale

- 11 Le pertinenti disposizioni della Legge tedesca sull'imposta sulla cifra d'affari (UStG) recitano così:

Articolo 13 Esigibilità dell'imposta

(1) L'imposta diventa esigibile relativamente a:

1.

cessioni e altre prestazioni

a)

nel caso di determinazione dell'imposta in base ai corrispettivi pattuiti (articolo 16, paragrafo 1, primo periodo), alla scadenza del periodo d'imposta nel quale le prestazioni sono state eseguite. Lo stesso vale per prestazioni parziali. Esse sussistono qualora, per determinate parti di una prestazione economicamente scindibile, il corrispettivo venga convenuto separatamente. Qualora [Or. 7] il corrispettivo o parte del corrispettivo, vengano riscossi prima che la prestazione o parte della prestazione sia eseguita, la relativa imposta diventa esigibile alla scadenza del periodo d'imposta nel quale sono stati riscossi il corrispettivo o una parte di esso,

b)

nel caso di determinazione dell'imposta in base ai corrispettivi riscossi (articolo 20), alla scadenza del periodo d'imposta nel quale i corrispettivi sono stati riscossi, [...]

Articolo 15 Detrazione dell'imposta assoluta a monte

(1) L'imprenditore può detrarre i seguenti importi a titolo di imposta assoluta a monte:

1.

l'imposta dovuta per legge per le cessioni le altre prestazioni eseguite da un altro imprenditore a favore della propria impresa. L'esercizio del diritto alla detrazione presuppone che l'imprenditore sia in possesso di una fattura redatta ai sensi degli artt. 14 e 14a. [...]

Articolo 16 Calcolo delle imposte, periodo d'imposta e tassazione individuale

(1) L'imposta, ove non sia applicabile l'articolo 20, è calcolata secondo i corrispettivi convenuti. Il periodo d'imposta coincide con l'anno civile. [...]

(2) Dall'imposta a monte calcolata a norma del paragrafo 1 vanno detratti gli importi dell'imposta assoluta a monte ricadenti nel periodo d'imposta in questione e detraibili ai sensi dell'articolo 15. [...]

Articolo 20 Calcolo dell'imposta in funzione dei corrispettivi riscossi

Il Finanzamt (l'amministrazione finanziaria), su richiesta, può consentire che un imprenditore,

1.

il cui fatturato totale (articolo 19, paragrafo 3) nell'anno civile precedente non sia stato superiore a EUR 500 000, oppure

2.

che sia esentato, ai sensi dell'articolo 148 dell'Abgabeordnung (codice tributario) dall'obbligo di tenere i libri contabili e di compilare regolarmente bilanci sulla base di inventari annuali, oppure

3.

qualora effettui operazioni connesse a un'attività esercitata quale esercente una libera professione ai sensi dell'articolo 18, paragrafo 1, punto 1, della Einkommensteuergesetz (legge relativa all'imposta sul reddito),

la tassa è calcolata non in funzione dei corrispettivi concordati (articolo 16, paragrafo 1, primo periodo), bensì in funzione dei corrispettivi riscossi. [...]

II. Diritto dell'Unione

- 12 Secondo il giudice del rinvio: le disposizioni relative alla direttiva IVA rilevanti per la causa principale, sono le seguenti: **[Or. 8]**

Articolo 63

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.

Articolo 66

In deroga agli articoli 63, 64 e 65, gli Stati membri possono stabilire che, per talune operazioni o per talune categorie di soggetti passivi, l'imposta diventi esigibile in uno dei momenti seguenti:

[...]

b) non oltre il momento dell'incasso del prezzo

[...]

Articolo 167

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

Articolo 167a

Gli Stati membri possono prevedere, nel quadro di un regime opzionale, che il diritto a detrazione di un soggetto passivo per il quale l'IVA diventa esigibile solamente a norma dell'articolo 66, lettera b), sia posposto fino al pagamento dell'IVA, al suo fornitore/prestatore, relativa ai beni ceduti o servizi resi a detto soggetto passivo.

[...]

Articolo 179

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.

[...]

Articolo 180

Gli Stati membri possono autorizzare un soggetto passivo a procedere ad una detrazione che non è stata effettuata conformemente agli articoli 178 e 179.

Articolo 226

Salvo le disposizioni speciali previste dalla presente direttiva, nelle fatture emesse a norma degli articoli 220 e 221 sono obbligatorie ai fini dell'IVA soltanto le indicazioni seguenti:

[...]

7a) se l'IVA diventa esigibile al momento dell'incasso in conformità all'articolo 66, lettera b), e il diritto a detrazione sorge nel momento in cui l'imposta detraibile diventa esigibile, **[Or. 9]** la dicitura "contabilità di cassa";

[...]

C. Sulle questioni pregiudiziali

I. Sulla prima questione

- 13 La prima questione serve a chiarire se il diritto a detrazione ai sensi dell'articolo 167 della direttiva IVA sorga senza eccezioni quando l'imposta detraibile diventa esigibile o se, come ritiene la resistente, gli Stati membri possano derogare a siffatto principio, ove il diritto nazionale abbia fatto ricorso al regime opzionale di cui all'articolo 66, lettera b) della direttiva IVA e l'imposta nei confronti del prestatore ai sensi della legislazione nazionale è esigibile solo nel momento dell'incasso del corrispettivo.

1. Valutazione giuridica alla luce del diritto nazionale

- 14 Alla luce del diritto nazionale la tesi della resistente risulta corretta. Ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, punto 1, dell'UStG, il diritto a detrazione sorge quando la cessione è avvenuta o la prestazione è stata effettuata.
- 15 A tal riguardo è privo di pertinenza il momento in cui l'imposta diviene esigibile nei confronti del prestatore di servizi. In particolare, è irrilevante se il prestatore di servizi calcoli l'imposta sulla cifra d'affari sui corrispettivi convenuti ai sensi dell'articolo 16, paragrafo 1, punto 1, dell'UStG (tassazione nominale), o se la calcoli sui corrispettivi riscossi in applicazione dell'articolo 20 dell'UStG (tassazione effettiva). E invero, l'imposta è esigibile nei confronti del prestatore di servizi nei casi di cui all'articolo 20 dell'UStG (tassazione effettiva) conformemente all'articolo 13, paragrafo 1, lettera b), dell'UStG, solo quando il prestatore di servizi riscuote il corrispettivo. Tuttavia, la disposizione dell'articolo 20 dell'UStG non spiega effetto alcuno sul momento della detrazione del destinatario dei servizi [OMISSIS] **[Or. 10]** [OMISSIS].
- 16 Da tale analisi risulta solo che il diritto alla detrazione di cui all'articolo 15, paragrafo 1, primo periodo, punto 1, dell'UStG, si riferisce esclusivamente alle "imposte dovute per legge". Non ne consegue che il diritto alla detrazione sia subordinato alla condizione che l'imposta debba essere già diventata esigibile nei confronti del prestatore. Tale caratteristica chiarisce in sostanza che deve sussistere un'operazione imponibile e tassata ai sensi dell'UStG e che la qualificazione errata di un'imposta non conferisce il diritto alla detrazione. [OMISSIS]
- 17 Ai fini della detrazione dell'imposta a monte del destinatario del servizio, è altresì irrilevante se egli sia tassato in base ai corrispettivi convenuti o in base a quelli riscossi. Il legislatore tedesco non si è avvalso della facoltà prevista all'articolo 167a, della direttiva IVA di subordinare la detrazione dell'IVA, nel caso di tassazione effettiva, al versamento del corrispettivo.
- 18 Pertanto, secondo il diritto nazionale, il diritto a detrazione del destinatario del servizio sorge già con la realizzazione dell'operazione anche quando il prestatore di servizi sia soggetto a tassazione effettiva e non abbia ancora riscosso il corrispettivo. Il destinatario della prestazione acquista poi un diritto alla

detrazione, sebbene il prestatore non sia debitore della corrispondente imposta sulla cifra d'affari.

2. Dubbi sull'interpretazione del diritto dell'Unione

- 19 Dalla lettura dell'articolo 167 della direttiva IVA potrebbe risultare una interpretazione diversa. Secondo tale disposizione, il diritto alla detrazione del destinatario della prestazione sorge nel momento in cui l'imposta detraibile diventa esigibile.
- 20 a) Secondo l'articolo 66, lettera b) della direttiva IVA, gli Stati membri possono prevedere che l'imposta diventi esigibile nei confronti di taluni soggetti d'imposta solo con l'incasso **[Or. 11]** del corrispettivo. Il legislatore nazionale si è avvalso di tale facoltà all'articolo 13, paragrafo 1, lettera b), dell'UStG. Tuttavia, anche in casi siffatti, il diritto a detrazione sorge in forza del diritto nazionale già quando sia stata effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi. L'applicazione rigorosa dell'articolo 167 della direttiva IVA è in contraddizione con il diritto nazionale, giacché il nesso disciplinato dall'articolo 167 della "direttiva IVA" tra esigibilità e detraibilità dell'imposta viene spezzato **[OMISSIS]**. La Corte, a quanto risulta, non si è ancora espressa in merito alla menzionata problematica (la questione è stata lasciata aperta nella sentenza della Corte del 16 maggio 2013, C-169/12, punto 33 ss.).
- 21 A sostegno di un'interpretazione coerente dell'articolo 167 della direttiva IVA potrebbe deporre, oltre alla formulazione univoca della disposizione, anche il nuovo articolo 226, punto 7a, della direttiva IVA introdotto con la direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010 recante modifica della direttiva 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto per quanto riguarda le norme in materia di fatturazione (GU. L 189, 1 – c.d. direttiva sulla fatturazione). Secondo tale disposizione, una fattura deve contenere l'indicazione "contabilità di cassa" quando l'esigibilità dell'imposta prevista all'articolo 66, lettera b), della direttiva IVA e il diritto a detrazione sorgono nel momento in cui l'imposta detraibile diviene esigibile. Tale dato aggiuntivo da riportare sulle fatture, informa il destinatario che il prestatore è tassato sulla base dei corrispettivi riscossi e può trarne le dovute conseguenze ai fini della detrazione dell'IVA. In dottrina si sostiene che dall'articolo 226, n. 7a, della direttiva IVA si evincere che il nesso tra esigibilità e detraibilità dell'imposta disciplinato all'articolo 167 della direttiva IVA è ormai cogente **[OMISSIS]**.
- 22 La direttiva 2010/45/EU del Consiglio, avrebbe dovuto essere recepita nel diritto nazionale entro il 31 dicembre 2012; ciononostante, l'articolo 226, n. 7a della "direttiva IVA" non è stato recepito dal legislatore tedesco. Alla luce della situazione giuridica nazionale ciò appare logico; in base ad essa, il destinatario della fattura non necessita di essere informato se l'emittente sia tassato sulla base dei corrispettivi riscossi, dal momento che la detrazione ne rimane impregiudicata. **[Or. 12]**

- 23 b) La situazione giuridica secondo il diritto nazionale è tuttavia conciliabile con l'articolo 167 della direttiva IVA, allorché lo si consideri non come una disposizione imperativa, ma come un semplice "principio guida" [OMISSIS].
- 24 La circostanza che l'articolo 167 della direttiva IVA costituisca solo un principio guida potrebbe risultare dalla dichiarazione del Consiglio e della Commissione riportata nei lavori preparatori relativi all'articolo 17, paragrafo 1, della sesta direttiva 77/388 / CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, relativa all'armonizzazione della legislazione degli Stati membri in materia di imposte sulla cifra d'affari (GU. L 145, 1) [OMISSIS]. L'articolo 17, paragrafo 1 della direttiva 77/388/CEE del Consiglio costituisce la disposizione che ha preceduto l'articolo 167 della direttiva IVA, redatta in termini ampiamente analoghi. In forza della dichiarazione gli Stati membri possono discostarsi dal principio espresso dall'articolo 17, paragrafo 1, della direttiva, se il fornitore o il prestatore di servizi è tassato secondo i redditi [OMISSIS].
- 25 Tuttavia, è dubbio che la predetta dichiarazione possa essere utilizzata ai fini dell'interpretazione della direttiva sul sistema comune d'imposta. Invero, le dichiarazioni allegate ai processi verbali in linea di principio possono essere utilizzate ai fini dell'interpretazione degli atti giuridici dell'Unione europea (cfr. ad es. CGUE, sentenza del 19 giugno 2008, C-319/06, punto 32). Tuttavia, secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia europea, ciò non vale se il contenuto della dichiarazione non è stato trasposto nella formulazione del regolamento in questione (CGUE, sentenza del 23 febbraio 1988, 429/85, punto 9; sentenza del 26 febbraio 1991, C-292/89, punto 18; sentenza del 29 maggio 1997, C- 329/95, punto 23; sentenza del 3 dicembre 1998, C-368/96, punto 26).
- 26 Dunque la questione è se il contenuto della dichiarazione del protocollo abbia trovato ingresso nelle disposizioni della direttiva IVA. Si deve constatare che la formulazione dell'articolo 167 della direttiva IVA non prevede alcuna restrizione come quella che si evince dalla dichiarazione. Tuttavia, la dichiarazione allegata al processo verbale avrebbe potuto trovare **[Or. 13]** espressione nella nuova disposizione dell'articolo 226, n. 7a della direttiva IVA. Affinché si applichino i termini di tale disposizione devono verificarsi due condizioni. Da un lato, ai sensi dell'articolo 66, lettera b), della direttiva IVA, l'imposta deve essere esigibile nel momento del ricevimento del pagamento. Dall'altro, il diritto a detrazione deve sorgere quando l'imposta detraibile diventa esigibile. La seconda condizione ricalca quindi la formulazione dell'articolo 167 della direttiva IVA. Se l'articolo 167 della direttiva IVA dovesse essere applicato rigorosamente e senza eccezioni, tale seconda condizione sarebbe del tutto superflua. Pertanto dall'interazione tra l'articolo 167 della direttiva IVA e l'articolo 226, numero 7a, della direttiva IVA scaturiscono motivi di natura sistematica che depongono a favore della circostanza che l'articolo 167 della direttiva IVA non costituisce una prescrizione rigorosa, ma un principio guida al quale gli Stati membri possono derogare, .

3. Rilevanza ai fini della decisione

- 27 La questione pregiudiziale sottoposta è rilevante ai fini della decisione. [OMISSIS] [segue esplicazione]

II. Seconda questione

- 28 La seconda questione si pone esclusivamente quando gli Stati membri si discostano, come poc'anzi illustrato, dalla disciplina prevista all'articolo 167 della direttiva IVA. Si tratta di chiarire se, in casi siffatti, l'imprenditore possa esercitare il diritto alla detrazione anche nel periodo d'imposta nel quale tale diritto sarebbe sorto con la rigorosa applicazione dell'articolo 167 della direttiva IVA [Or. 14] se, secondo il diritto nazionale, tale diritto non è più esercitabile nel periodo d'imposta precedente.

1. Valutazione giuridica in base al diritto nazionale

- 29 In virtù del diritto nazionale, se l'imprenditore ha ommesso di esercitare il diritto alla detrazione, quest'ultimo non può più essere esercitato in un periodo d'imposta successivo. Se un esercizio retroattivo della detrazione non è più possibile, come avviene nel procedimento principale, a causa della intervenuta prescrizione, il diritto non può più essere esercitato.
- 30 Conformemente all'articolo 16, paragrafo 2, primo periodo dell'USStG, le detrazioni devono essere esercitate nel periodo d'imposta nel quale ricadono. Di conseguenza, devono essere esercitate nel periodo d'imposta nel quale si verifica la condizione richiesta. In un periodo d'imposta successivo il diritto a detrazione non può più essere invocato [OMISSIS]. Ove l'imprenditore ometta di esercitare la detrazione nel periodo d'imposta al quale è applicabile, essa può essere recuperata esclusivamente qualora l'accertamento per il periodo d'imposta interessato possa essere rettificato [OMISSIS]. Tuttavia, una rettifica dell'accertamento non è, in ogni caso, ammissibile se, per tale periodo, è intervenuta la prescrizione dell'accertamento.

2. Dubbi sull'interpretazione del diritto dell'Unione

- 31 L'articolo 167 della direttiva IVA potrebbe richiedere una valutazione diversa nei casi in cui la legge nazionale, in deroga all'articolo 167 della direttiva IVA, anticipasse il diritto alla detrazione a un periodo d'imposta precedente, il diritto non sia stato esercitato durante tale periodo d'imposta [Or. 15] e un esercizio tardivo fosse escluso in base alla legge nazionale, come nelle circostanze del caso principale.
- 32 Secondo giurisprudenza costante della Corte, il diritto alla detrazione costituisce un principio di base del sistema comune di imposta sul valore aggiunto, per mezzo

del quale deve essere garantita la neutralità dell'imposta sul valore aggiunto. Il diritto alla detrazione è parte integrante del meccanismo dell'imposta sul valore aggiunto e fondamentalmente non può essere limitato (CGUE, sentenza del 15 settembre 2016, C-516/14, punto 37 ss.; sentenza del 21 marzo 2018, C- 533/16, punto 37 ss.; sentenza del 21 novembre 2018, C-664/16, punto 37 s.).

- 33 Conformemente all'articolo 179 della direttiva IVA anche secondo il diritto dell'Unione europea il diritto a detrazione deve essere esercitato, in linea di principio, nel periodo d'imposta nel quale è sorto (CGUE, sentenza dell'8 maggio 2008, C-95/07, punto 40 ss.). Invero, in forza dell'articolo 180 della direttiva IVA, gli Stati membri possono consentire un esercizio non conforme all'articolo 179 della direttiva IVA del diritto alla detrazione; tuttavia, di tale facoltà il legislatore tedesco non si è avvalso.
- 34 Nondimeno, la fondamentale importanza del diritto a detrarre l'imposta a monte potrebbe indurre, in casi analoghi a quelli del procedimento principale, a consentire all'imprenditore di esercitare il diritto a detrazione per il periodo d'imposta risultante dall'articolo 167 della direttiva IVA, anche nell'eventualità che la legge nazionale deroghi all'articolo 167 della direttiva IVA. Ad ogni modo ciò potrebbe imporsi nell'ipotesi in cui la pretesa non fosse più esercitabile nel periodo d'imposta applicabile in forza della normativa nazionale, al fine di assicurare anche in quest'ultimo caso la neutralità del sistema dell'imposta sul valore aggiunto. In tale scenario, infatti, la deroga all'articolo 167 della direttiva IVA, di per sé favorevole all'imprenditore, avrebbe un effetto svantaggioso per quest'ultimo.

3. Rilevanza ai fini della decisione

- 35 La seconda questione è rilevante ai fini della decisione in caso di risposta negativa della prima questione e gli Stati membri possono, nei casi dell'articolo 66, lettera b) della direttiva IVA, [Or. 16] derogare nel modo descritto all'articolo 167 della direttiva IVA. [OMISSIS] [segue esplicazione]

D. Aspetti procedurali del diritto interno

- 36 [OMISSIS].
- 37 [OMISSIS].
- 38 [OMISSIS] [Or. 17] [OMISSIS].
- 39 [OMISSIS].