

Versione anonimizzata

Traduzione

C-374/19 – 1

Causa C-374/19

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

13 maggio 2019

Giudice del rinvio:

Bundesfinanzhof (Germania)

Data della decisione di rinvio:

27 marzo 2019

Ricorrente in cassazione:

HF

Resistente in cassazione:

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler

(omissis)

BUNDESFINANZHOF (Corte tributaria federale, Germania)

(omissis)

ORDINANZA

Nella causa

HF, (omissis),

ricorrente e ricorrente in cassazione,

(omissis)

contro

Finanzamt Bad Neuenahr-Ahrweiler, (omissis)

resistente e resistente in cassazione

avente ad oggetto l'imposta sulla cifra d'affari per gli anni dal 2009 al 2012

il 27 marzo 2019, la Quinta Sezione

(omissis)

così ha deliberato: **[Or. 2]**

I. Viene sottoposta alla Corte di giustizia dell'Unione europea la seguente questione pregiudiziale:

Se un soggetto passivo che fabbrica un bene di investimento nell'ottica di un utilizzo imponibile con diritto a detrazione (nella specie: costruzione di un edificio per la gestione di una caffetteria), debba rettificare la detrazione ai sensi degli articoli 185, paragrafo 1, e 187 della direttiva IVA ove cessi le operazioni generanti fatturato che legittimano alla detrazione (nella specie: la gestione della caffetteria) e il bene di investimento resti nel frattempo inutilizzato nella misura del precedente utilizzo imponibile.

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

M o t i v a z i o n e

I.

La ricorrente e resistente in cassazione (in prosieguo: la «ricorrente») è la società madre di una GmbH (società a responsabilità limitata) che gestisce una casa di riposo e di cura in regime di esenzione da imposta. Nel 2003 la GmbH costruiva in un edificio annesso una caffetteria, accessibile per i visitatori attraverso un'entrata esterna e per gli ospiti della struttura attraverso la sala da pranzo della casa di cura.

Inizialmente la ricorrente intendeva utilizzare la caffetteria solo per operazioni imponibili. In base a un verbale di accertamento del resistente e resistente in cassazione (Finanzamt, Ufficio delle imposte; in prosieguo: il «FA»), citato dal Finanzgericht (Tribunale tributario; in prosieguo: il «FG»), nella caffetteria non venivano tenute registrazioni separate, posto che **[Or. 3]**, stando alle indicazioni della ricorrente, gli ospiti della struttura non frequentavano affatto la caffetteria. L'ampia maggioranza di detti ospiti sarebbe affetta da limitazioni fisiche talmente gravi da non potersi [nemmeno] ipotizzare un accesso alla caffetteria. Solo pochi tra loro riceverebbero visite da parenti, amici e conoscenti che si intratterrebbero, peraltro, nella sala da pranzo realizzata ex novo, dal momento che questa fungerebbe anche da sala comune nonché luogo in cui sarebbero messi a

disposizione gratuitamente caffè e, in parte, dolci. La caffetteria in sé sarebbe stata pensata solo per gli ospiti esterni che, possibilmente, non dovrebbero inoltre sedere accanto a un ospite della struttura in pantofole e vestaglia. In base all'accertamento si trattava di argomenti che il FA non poteva ignorare nel quadro di una verifica straordinaria in materia di imposta sulla cifra d'affari. Tuttavia, il FA reputava inverosimile che proprio nessuno degli ospiti della struttura frequentasse e utilizzasse la caffetteria con i suoi visitatori. Si giungeva dunque a un accordo che presupponeva un utilizzo del 10 % della caffetteria in regime di esenzione di imposta. Ciò comportava l'adozione di una rettifica ai sensi dell'articolo 15a dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG») per gli anni a partire dal 2003.

In seguito a una verifica in loco, il FA muoveva dal presupposto che negli anni controversi, dal 2009 al 2012, la GmbH non aveva più realizzato nella caffetteria alcuna operazione di vendita [imponibile]. Nel febbraio 2013 la relativa attività sarebbe stata formalmente chiusa. Ciò avrebbe portato a una più ampia rettifica a norma dell'articolo 15a dell'UStG poiché, attualmente, non sussisterebbe più alcun utilizzo per operazioni implicanti un diritto a detrazione.

Il reclamo e il ricorso dinanzi al FG non venivano accolti. Nella sua sentenza (omissis), il FG muoveva dall'assunto che l'attività fosse stata cessata negli anni controversi. È vero che il mancato utilizzo di locali non rappresenterebbe un'operazione e non comporterebbe alcuna modifica [Or. 4] della fattispecie. Tuttavia, occorrerebbe fare riferimento alle intenzioni d'uso. Queste ultime sarebbero mutate, giacché sarebbe venuta meno l'intenzione di utilizzare il bene per servizi di ristorazione imponibili. La caffetteria non sarebbe rimasta del tutto vuota ma, nel frattempo, sarebbe stata utilizzata esclusivamente dagli ospiti della struttura in regime di esenzione di imposta. Posto che un utilizzo imponibile ai fini dell'imposta sulla cifra d'affari da parte di visitatori esterni sarebbe venuto meno, le percentuali di utilizzo sarebbero necessariamente mutate nel senso che ora gli ospiti della struttura la utilizzano al 100 %. Non sussisterebbe alcun utilizzo per scopi diversi da finalità esenti da imposta sulla cifra d'affari.

Con il proprio ricorso in cassazione («Revision») la ricorrente si oppone ai suddetti accertamenti. Ove, in assenza di un possibile di utilizzo a fini privati, un bene rientrante nel patrimonio aziendale non venga più utilizzato, non sussisterebbe alcuna variazione d'uso implicante una rettifica dell'imposta a monte a norma dell'articolo 15a dell'UStG. La caffetteria sarebbe un investimento errato. Il possibile utilizzo da parte della casa di cura sarebbe stato preso in considerazione. Per ragioni di neutralità fiscale, un investimento errato non potrebbe comportare una rettifica dell'imposta a monte. Si tratterebbe di una caffetteria perfettamente funzionante. L'utilizzo da parte degli ospiti della struttura sarebbe ancora limitato al 10 %. Il riconoscimento di un uso più ampio contrasterebbe con le circostanze di fatto. L'accesso alla caffetteria sarebbe stato chiuso già per ragioni di sicurezza degli spostamenti e per prevenire incidenti. Il rifiuto di procedere a una svalutazione parziale attesterebbe ancora la sussistenza dell'intenzione di utilizzare il bene. Il FA replica che l'utilizzo sarebbe mutato, dal

momento che sarebbe venuta meno l'intenzione di realizzare operazioni imponibili. Pertanto, residuerebbe solo un utilizzo per operazioni esenti.

II.

Il Collegio sottopone alla Corte di giustizia dell'Unione europea (in prosieguo: la «Corte») la questione indicata nel dispositivo concernente l'interpretazione della direttiva [Or. 5] 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA») e sospende il procedimento sino alla pronuncia della Corte.

1. Contesto normativo

a) Diritto dell'Unione

L'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva IVA così dispone:

«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».

Il successivo articolo 187 ha il seguente tenore:

«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».

b) Diritto nazionale

L'articolo 15a, paragrafo 1, dell'UStG, così dispone:

«Qualora, nei primi cinque anni dal primo impiego di un bene d'investimento, utilizzato non una sola volta ai fini della realizzazione di operazioni, siano mutati gli elementi assunti ai fini della determinazione dell'importo delle detrazioni iniziali, dovrà essere effettuata una compensazione per ogni anno civile

corrispondente a tali mutamenti, operando una rettifica della detrazione delle imposte a monte che hanno gravato sui costi di acquisto o di realizzazione. Nel caso di immobili, comprese le loro componenti essenziali, [Or. 6] di diritti disciplinati dalle disposizioni del diritto civile in materia di immobili e di costruzioni sul suolo altrui, in luogo del termine di cinque anni si applica un termine decennale».

2. Sulla questione pregiudiziale

a) Insuccesso involontario

Emerge la necessità di un chiarimento e, secondo il Collegio, occorre chiedere alla Corte di pronunciarsi sulla questione se un insuccesso estraneo alla volontà del soggetto passivo, che sfoci nel mero mancato utilizzo di un bene di investimento, comporti un mutamento degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni (articolo 185, paragrafo 1, della direttiva IVA).

aa) Attraverso la detrazione, l'imprenditore è esonerato interamente dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. In tal modo è garantita la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle stesse, purché queste siano di per sé soggette all'IVA (sentenze della Corte del 15 dicembre 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, punto 51, e del 28 febbraio 2018, *Imofloresmira – Inbwestimentos Imobiliariós*, C-672/16, EU: C:2018:134, punto 38).

bb) In tale contesto, il diritto a detrazione resta acquisito anche se, successivamente, in ragione di circostanze estranee alla sua volontà, il soggetto passivo non utilizza tali beni e servizi che hanno dato luogo alla detrazione nell'ambito di operazioni soggette ad imposta (sentenze della Corte del 29 febbraio 1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, punto 20; del 15 gennaio 1998, *Ghent Coal Terminal*, C-37/95, EU:C:1998:1, punti 19 e seg., e del 28 febbraio 2018, *Imofloresmira – Inbwestimentos Imobiliariós*, EU: C:2018:134, punti 40 e 42). In caso contrario, in violazione del [Or. 7] principio di neutralità, si creerebbero disparità arbitrarie, in quanto l'accettazione definitiva delle detrazioni dipenderebbe dalla questione se gli investimenti diano luogo o no ad operazioni soggette ad imposta (sentenze della Corte del 29 febbraio 1996, *INZO*, C-110/94, EU:C:1996:67, punto 22, e del 28 febbraio 2018, *Imofloresmira – Inbwestimentos Imobiliariós*, EU:C:2018:134, punto 43). Pertanto, il principio di neutralità fiscale osta a che l'accettazione definitiva delle detrazioni dell'IVA sia fatta dipendere dai risultati dell'attività economica esercitata dal soggetto passivo. Ciò creerebbe, riguardo al trattamento fiscale di attività di investimento immobiliare identiche, disparità ingiustificate tra imprese con lo stesso profilo e che esercitano la stessa attività (sentenza della Corte del 28 febbraio 2018, *Imofloresmira – Inbwestimentos Imobiliariós*, EU:C:2018:134, punto 44).

b) Equiparazione del mancato utilizzo estraneo alla volontà e del mancato utilizzo nell'ottica di un utilizzo imponibile

Il mancato utilizzo estraneo alla volontà dell'imprenditore e non accompagnato da una diversa intenzione d'uso può essere equiparato a un mancato utilizzo malgrado l'intenzione di destinare il bene a un utilizzo imponibile, come quello alla base delle sentenze della Corte nella causa Imofloresmira – Inbvestimentos Imobiliariós (EU:C:2018:134).

Ove l'imprenditore abbia fabbricato un bene d'investimento nell'intenzione di destinarlo a un utilizzo che dà diritto a detrazione e, a causa di un insuccesso estraneo alla sua volontà, esso non possa attuare stabilmente l'utilizzo previsto, la conseguente assenza di un qualsivoglia utilizzo e di ogni intenzione di impiego non comporterebbe alcuna modifica della fattispecie implicante una rettifica dell'imposta a monte. **[Or. 8]**

3. Sulla rilevanza della questione pregiudiziale ai fini della decisione

In base agli accertamenti del FG (omissis) vincolanti per il Collegio adito, la chiusura dell'attività della caffetteria, intervenuta già negli anni controversi, era dovuta alla mancata redditività economica e, quindi, all'insuccesso della ricorrente che, di per sé, non giustificerebbe alcuna modifica della fattispecie.

La chiusura dell'attività della caffetteria non avrebbe comportato un utilizzo esclusivo da parte degli ospiti della struttura in regime di esenzione di imposta. Infatti, la chiusura dell'attività non ha implicato alcuna variazione dell'entità di detto utilizzo. Alla luce delle circostanze che - in base a quanto indicato nell'avviso di accertamento citato dal FG - hanno portato al riconoscimento di un co-utilizzo in regime di esenzione d'imposta, tale utilizzo sarebbe invece rimasto invariato. L'utilizzo ai fini della gestione imponibile della caffetteria sarebbe venuto meno senza essere sostituito e senza che, in luogo di detto pregresso utilizzo, si assistesse a un accresciuto utilizzo da parte degli ospiti della struttura. Pertanto, accanto all'immutato uso da parte di questi ultimi, in luogo della precedente gestione della caffetteria sarebbe rimasta un'azienda ormai abbandonata con locali inutilizzati nella misura in cui questi ultimi erano precedentemente destinati a detta caffetteria. Sotto il profilo giuridico, potrebbe essere errato interpretare detto mancato utilizzo nel senso della sussistenza, oggi, di un utilizzo esclusivo per finalità esenti da imposta.

Non sussistono ulteriori circostanze che potrebbero determinare una rettifica dell'imposta a monte. [Ulteriori considerazioni sul punto con riferimento al diritto nazionale]

(omissis) **[Or. 9]** (omissis)

4. Sul fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Il rinvio pregiudiziale si fonda sull'articolo 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

[Osservazioni di carattere processuale]

(omissis)

DOCUMENTO DI LAVORO