

Causa C-207/23

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

29 marzo 2023

Giudice del rinvio:

Bundesfinanzhof (Germania)

Data della decisione di rinvio:

22 novembre 2022

Resistente in primo grado, ricorrente in cassazione e resistente in cassazione:

Finanzamt X

Ricorrente in primo grado, resistente in cassazione e ricorrente in cassazione:

Y KG

(omissis) **BUNDESFINANZHOF**

ORDINANZA

Nella causa

Finanzamt X (Ufficio delle imposte X)

resistente in primo grado, ricorrente in cassazione e resistente in cassazione

contro

Y KG

ricorrente in primo grado, resistente in cassazione e ricorrente in cassazione

(omissis)

avente ad oggetto l'imposta sulla cifra d'affari relativa al 2008

l'Undicesima Sezione

in esito all'udienza del 9 novembre 2022, così ha deciso in data 22 novembre 2022.

Dispositivo

I. Vengono sottoposte alla Corte di giustizia dell'Unione europea le seguenti questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione degli articoli 16 e 74 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

1) Se si configuri un «prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale (...) lo trasferisce a titolo gratuito» ai sensi dell'articolo 16 della direttiva IVA, nel caso in cui un soggetto passivo conferisca a titolo gratuito calore generato nella sua impresa a un altro soggetto passivo ai fini dell'attività economica di quest'ultimo (nella specie: trasferimento di calore proveniente dalla centrale di cogenerazione termoelettrica di un fornitore di energia elettrica a un'impresa agricola per il riscaldamento di campi di asparagi).

Se rilevi a tal fine se il soggetto passivo destinatario utilizzi il calore per scopi che gli danno diritto alla detrazione dell'IVA.

2) Se la fattispecie del prelievo (articolo 16 della direttiva IVA) limiti il prezzo di costo ai sensi dell'articolo 74 della direttiva IVA in modo che, nel suo calcolo, si possa tener conto solo di costi assoggettati all'imposta a monte.

3) Se nel prezzo di costo rientrino solo i costi diretti di produzione o generazione, o vi rientrino anche costi imputabili solo indirettamente, quali per esempio gli oneri finanziari sostenuti.

II. (omissis)

Motivazione

I.

- 1 La ricorrente in primo grado, ricorrente in cassazione e resistente in cassazione (in prosieguo: la «ricorrente») gestisce un impianto per la produzione di biogas da biomassa. Nel 2008 (in prosieguo: l'«anno controverso») il biogas prodotto veniva utilizzato, mediante convogliamento a un motore a combustione che azionava un generatore, per la produzione decentrata di energia elettrica e calore in una centrale di cogenerazione termoelettrica collegata.
- 2 L'energia elettrica in tal modo prodotta veniva immessa, in misura preponderante, nella rete elettrica generale ed era remunerata dal gestore della rete.
- 3 Il calore parimenti generato in tale processo era in parte sfruttato per il processo di produzione. La maggior parte del calore prodotto veniva ceduta nell'anno controverso, «a titolo gratuito», con contratto del 29 novembre 2007,

all'imprenditore A, per l'essiccazione di legno in container e, con contratto del 29 luglio 2008, alla B GbR (B), che con il calore riscaldava i suoi campi di asparagi. Entrambi i contratti prevedevano che l'entità del compenso dovesse essere concordata a livello individuale sulla base della situazione economica del consumatore di calore e non fosse stabilita nei contratti.

- 4 Nell'anno controverso la ricorrente riceveva dal gestore della rete, per la fornitura di 6714247 kWh di energia elettrica, oltre a EUR 1 054 337,85, corrispondenti alla cosiddetta tariffa di acquisto minima ai sensi dell'articolo 8, paragrafo 1, del Gesetz für den Vorrang Erneuerbarer Energien (legge sulla priorità delle energie rinnovabili) [Erneuerbare-Energien-Gesetz (legge sulle energie rinnovabili), in prosieguo: l'«EEG»], nella versione del 7 novembre 2006 (BGBl. I 2006, pag. 2550), un importo integrativo in base all'articolo 8, paragrafo 3, dell'EEG (cosiddetto bonus cogenerazione o bonus KWK), in quanto l'energia elettrica da essa fornita era prodotta ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 4, del Gesetz für die Erhaltung, die Modernisierung und den Ausbau der Kraft-Wärme-Kopplung (legge sulla manutenzione, la modernizzazione e lo sviluppo degli impianti di cogenerazione) [Kraft-Wärme-Kopplungsgesetz (legge sugli impianti di cogenerazione), in prosieguo: il «KWKG»] nella versione del 19 marzo 2002 (BGBl. I 2002, pag. 1092). Anche tale bonus cogenerazione, pari a EUR 85 070,66, veniva incluso dal resistente in primo grado, ricorrente in cassazione e resistente in cassazione (il Finanzamt, in prosieguo: l'«Ufficio delle imposte»), in conformità della dichiarazione sulla cifra d'affari presentata dalla ricorrente, nella base imponibile dei redditi soggetti ad imposta.
- 5 Dato che la ricorrente non fatturava alcun compenso ai consumatori di calore, l'ispettore, nel quadro di un controllo in loco effettuato presso la ricorrente, considerava un prelievo di calore a titolo gratuito ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1b, prima frase, punto 3, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra di affari; in prosieguo: l'«UStG») a favore di A e B. In mancanza di un prezzo di acquisto del calore, egli calcolava la base imponibile di tale prelievo in base al costo effettivo, ai sensi dell'articolo 10, paragrafo 4, prima frase, punto 1, dell'UStG. Dai costi complessivi riportati nel conto profitti e perdite, pari a EUR 1 104 453,35, venivano dedotti, sulla base del calcolo dell'ispettore in relazione al calore ceduto, EUR 384 791,55 (= 34,84%), per cui egli applicava, considerando tale base imponibile, un'imposta sulla cifra d'affari di EUR 73 110,29.
- 6 L'Ufficio delle imposte emetteva, in esito alla verifica fiscale, l'avviso di accertamento dell'imposta sulla cifra di affari relativa al 2008 del 17 novembre 2011. Il reclamo presentato contro tale provvedimento veniva respinto in quanto infondato dall'Ufficio con decisione del 1° agosto 2012.
- 7 Con il suo ricorso originario, la ricorrente faceva valere, tra l'altro, che il bonus cogenerazione costituirebbe un compenso da parte di terzi. Il Finanzgericht (Tribunale tributario, Germania; in prosieguo: il «FG») accoglieva il ricorso in primo grado. A seguito del ricorso per cassazione proposto dall'Ufficio resistente,

il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania; in prosieguo; il «BFH»), con sentenza del 31 maggio 2017 – XI R 2/14 [Raccolta delle decisioni del Bundesfinanzhof (BFHE) 258, 191, Bundessteuerblatt (BStBl) II 2017, pag. 1024], annullava la sentenza del FG rinviando la causa a quest'ultimo. Il cosiddetto bonus cogenerazione, corrisposto alla ricorrente dal gestore della rete di energia elettrica, non costituirebbe un compenso per le cessioni di calore «a titolo gratuito» effettuate dalla ricorrente. La tariffa riconosciuta dal gestore della rete di energia elettrica sarebbe piuttosto una remunerazione dell'energia elettrica fornitagli dalla ricorrente. La causa non risulterebbe matura per una decisione in quanto non sarebbe possibile stabilire in che entità debbano essere tassate le cessioni a titolo gratuito effettuate dalla ricorrente. Tale aspetto sarebbe disciplinato, ai sensi dell'articolo 10, paragrafo 4, prima frase, punto 1, dell'UStG, in base ai principi di cui alle sentenze del BFH del 12 dicembre 2012 – XI R 3/10 (BFHE 239, 377, BStBl II 2014, pag. 809) e del 16 novembre 2016 – V R 1/15 (BFHE 255, 354, BStBl II 2022, pag. 777). Gli accertamenti a tal fine necessari spetterebbero al FG.

- 8 In secondo grado la ricorrente contestava in particolare, in merito alla base imponibile relativa alle forniture di calore, il calcolo effettuato dall'Ufficio resistente, in quanto tale cessione verrebbe determinata, in conformità dell'articolo 10, paragrafo 4, prima frase, punto 1, dell'UStG, in base al costo effettivo. In secondo grado il FG accoglieva in parte il ricorso, riducendo l'imposta liquidata. L'imposta per le cessioni a titolo gratuito verrebbe calcolata, ai sensi dell'articolo 10, paragrafo 4, prima frase, punto 1, dell'UStG, in base al costo effettivo, stabilito con il cosiddetto metodo del valore di mercato. Si dovrebbe fare riferimento ai valori di mercato per l'energia elettrica e il calore nel luogo concreto in cui si trova la ricorrente.
- 9 Con il ricorso per cassazione (Revision), sia la ricorrente, sia l'Ufficio delle imposte contestano la violazione del diritto sostanziale.

II.

10 (omissis) [Sospensione, rinvio pregiudiziale]

11 **1. Contesto normativo**

12 **a) Diritto dell'Unione**

13 **Articolo 16 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (direttiva IVA)**

È assimilato a una cessione di beni a titolo oneroso il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo il quale lo destina al proprio uso privato o all'uso del suo personale, lo trasferisce a titolo gratuito o, più generalmente, lo destina a fini estranei alla sua impresa, quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA.

Tuttavia, non sono assimilati ad una cessione di beni effettuata a titolo oneroso i prelievi ad uso dell'impresa per regali di scarso valore e campioni.

14 Articolo 74 della direttiva IVA

Per le operazioni di prelievo o di destinazione da parte di un soggetto passivo di un bene della propria impresa o di detenzione di beni da parte di un soggetto passivo o da parte dei suoi aventi diritto in caso di cessazione della sua attività economica imponibile, contemplate agli articoli 16 e 18, la base imponibile è costituita dal prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, o, in mancanza del prezzo di acquisto, dal prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni.

15 Articolo 289 della direttiva IVA

I soggetti passivi che fruiscono della franchigia d'imposta non hanno il diritto di detrarre l'IVA conformemente agli articoli da 167 a 171 e agli articoli da 173 a 177, né possono far figurare l'IVA sulle proprie fatture.

16 Articolo 302 della direttiva IVA

Quando un agricoltore forfettario beneficia di una compensazione forfettaria, non ha diritto a detrazione per le attività soggette al presente regime forfettario.

17 b) Diritto nazionale

18 Articolo 3, paragrafo 1b, dell'UStG (legge relativa all'imposta sulla cifra di affari)

Sono assimilati ad una cessione a titolo oneroso:

1. il prelievo da parte di un imprenditore di un bene della sua impresa a fini estranei a quelli dell'impresa;
2. il trasferimento a titolo gratuito di un bene da parte dell'imprenditore al suo personale per uso privato di quest'ultimo, eccetto piccoli omaggi;
3. qualsiasi altro trasferimento a titolo gratuito di un bene per le esigenze dell'impresa, eccetto omaggi di scarso valore e campioni. Tale equiparazione è subordinata alla condizione che il bene o gli elementi che lo compongono abbiano consentito una detrazione totale o parziale dell'IVA versata a monte.

19 Articolo 10, paragrafo 4, dell'UStG

La base imponibile è costituita

1. in caso di trasferimento di un bene ai sensi dell'articolo 1a, paragrafo 2, e dell'articolo 3, paragrafo 1a, e in caso di cessioni ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1b, dal prezzo di acquisto maggiorato dalle spese accessorie per il bene o per un

bene equivalente o, in mancanza di un prezzo di acquisto, dal costo effettivo, rilevati rispettivamente al momento della realizzazione dell'operazione;

(...)

20 Articolo 8 dell'EEG (legge sulle energie rinnovabili)

(1) Per l'energia elettrica prodotta in impianti con una potenza fino a 20 megawatt inclusi, che utilizzano esclusivamente biomassa ai sensi del decreto-legge adottato in conformità del paragrafo 7, la tariffa riconosciuta ammonta a (...)

(3) Per l'energia elettrica prodotta ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 4, del KWKG e dietro presentazione al gestore della rete del corrispondente giustificativo (...), le tariffe minime di cui al paragrafo 1, prima frase, aumentano rispettivamente di 2,0 centesimi a chilowattora. Anziché il giustificativo di cui alla frase precedente, per gli impianti di cogenerazione prodotti in serie con potenza fino a 2 megawatt è possibile presentare una documentazione idonea del produttore da cui risulti la potenza termica ed elettrica nonché il rapporto energia/calore.

21 Articolo 3, paragrafo 4, del KWKG (legge sugli impianti di cogenerazione)

(4) L'energia elettrica ottenuta mediante cogenerazione è il prodotto aritmetico del calore utile e del rapporto energia/calore dell'impianto di cogenerazione. Negli impianti che non dispongono di dispositivi per raccogliere il calore disperso, l'intera produzione netta di energia elettrica è considerata energia elettrica prodotta mediante cogenerazione.

22 2. Sulla prima questione pregiudiziale

23 a) Oggetto della questione pregiudiziale e distinzione rispetto ad altri casi

24 La prima questione pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 16 della direttiva IVA. Tale disposizione corrisponde alla precedente norma di cui all'articolo 5, paragrafo 6, della sesta direttiva 77/388/CE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (in prosieguo: la «direttiva 77/338/CEE»). Pertanto questo Collegio parte dal presupposto che, ai fini dell'interpretazione dell'articolo 16 della direttiva IVA, si debba tener conto anche della giurisprudenza della Corte relativa all'articolo 5, paragrafo 6, della direttiva 77/388/CEE.

25 L'articolo 16, primo comma, della direttiva IVA equipara in quattro casi a una cessione a titolo oneroso il prelievo di un bene dalla propria impresa da parte di un soggetto passivo. È possibile riassumere tali casi nella nozione generale del prelievo. A tale riguardo si tratta del «prelievo (...) [per il] proprio uso privato (caso 1) o [per] l'uso del suo personale (caso 2), [il trasferimento] a titolo gratuito

(caso 3) o, più generalmente, [la destinazione] a fini estranei alla sua impresa (caso 4)».

- 26 Nella specie la ricorrente ha costruito un impianto, che dà diritto alla detrazione dell'IVA, per la produzione di energia elettrica che essa, in qualità di soggetto passivo, cede a titolo oneroso mediante un'operazione soggetta ad imposta. Perlomeno sulla base della totale destinazione all'impresa, la ricorrente aveva pieno diritto alla detrazione spettante per le spese di installazione e di esercizio. (omissis)
- 27 Per contro, occorre interrogarsi sulle conseguenze giuridiche che sorgono con riferimento al calore supplementare prodotto con l'impianto. Tale calore può essere utilizzato in diversi modi. In tal senso, il soggetto passivo, che effettua a titolo oneroso una cessione imponibile di energia elettrica e che si è avvalso del pieno diritto alla detrazione per l'impianto, ha diverse alternative: lasciar disperdere il calore in modo che resti inutilizzato (caso A); utilizzarlo come persona fisica (imprenditore individuale) per riscaldare la propria abitazione (caso B); trasferirlo a titolo gratuito per necessità del proprio personale a scopi abitativi privati (caso C); utilizzarlo in qualità di ente di diritto pubblico per propri scopi sovrani, come per esempio per il riscaldamento di uffici, e quindi per attività di cui all'articolo 13, paragrafo 1, primo comma, della direttiva IVA che esercita in quanto pubblica autorità (caso D); effettuare una cessione a titolo gratuito ad abitanti della zona per loro scopi abitativi privati (caso E), oppure effettuare una cessione a titolo gratuito a un altro soggetto passivo ai fini dell'attività economica di quest'ultimo, tenendo conto che in quest'ultima ipotesi potrebbe essere necessario differenziare ulteriormente a seconda che il destinatario utilizzi il bene nel quadro della propria attività economica per scopi che gli danno un diritto a detrazione ai sensi dell'articolo 168 della direttiva IVA o dell'articolo 169 della medesima (caso F).
- 28 Per la maggior parte di questi casi la valutazione a fini fiscali non presenta problemi. Così, nel caso A non è presente un'operazione di prelievo, per cui l'articolo 16, primo comma, della direttiva IVA non trova applicazione già per questo motivo. Per contro, nei casi B e C sussistono le condizioni di cui all'articolo 16, primo comma, casi 1 e 2, della direttiva IVA, che comunque non comportano una limitazione del diritto alla detrazione nell'ipotesi di totale destinazione [del bene] all'impresa. Nel caso D, sulla base della sentenza della Corte del 12 febbraio 2009, Vereniging Noordelijke Land- en Tuinbouw Organisatie, C-515/07 (EU:C:2009:88), si deve negare la presunzione di un prelievo per scopi estranei all'impresa ai sensi dell'articolo 16, primo comma, caso 4, della direttiva IVA, il che determina certamente una limitazione del diritto a detrazione spettante per le spese di installazione e di esercizio dell'impianto. Per il caso E, il BFH conferma la fattispecie di trasferimenti a titolo gratuito ai sensi dell'articolo 16, primo comma, caso 3, della direttiva IVA, con piena detrazione dell'imposta versata a monte, in quanto altrimenti si verificherebbe in questo caso un consumo finale non tassato (sentenza del BFH del 25 novembre 2021, V R 45/20, BFHE 275, 392, punto 18).

29 Appare invece dubbia la valutazione del caso B, che corrisponde alla situazione controversa da definire nella specie. Sorge la questione di stabilire se anche in questo caso si debba considerare un prelievo quale «trasferimento a titolo gratuito» ai sensi dell'articolo 16, primo comma, caso 3, della direttiva IVA.

30 **b) Giurisprudenza della Corte sull'articolo 16 della direttiva IVA**

31 In passato la Corte si è già pronunciata più volte su singole fattispecie relative all'articolo 16 della direttiva IVA (articolo 5, paragrafo 6, direttiva 77/388/CEE).

32 Così, sussiste un prelievo, da parte di una società petrolifera, di beni che vengono consegnati a un acquirente di carburante dietro presentazione di buoni premio che questi abbia ottenuto, in funzione del quantitativo acquistato, pagando il prezzo intero di vendita al minuto del carburante alla pompa, conformemente a un sistema di vendita promozionale (sentenza della Corte del 27 aprile 1999, Kuwait Petroleum, C-48/97, EU:C:1999:203, secondo punto del dispositivo, in merito all'articolo 5, paragrafo 6, della direttiva 77/388/CEE). Tale situazione si riferisce al prelievo sotto forma di cessione a titolo gratuito ai sensi dell'articolo 16, primo comma, caso 3, della direttiva IVA, come emerge dal punto 24 di tale sentenza. Al riguardo, al punto 22 di detta sentenza, la Corte ha giustificato l'esistenza di un prelievo dichiarando, in particolare, che esso può sussistere anche in caso di trasferimento per le esigenze dell'impresa.

33 In relazione ai campioni menzionati all'articolo 16, secondo comma, della direttiva IVA, e facendo chiaramente riferimento a tale proposito all'articolo 16, primo comma, casi 1 e 2, della direttiva IVA, la Corte ha dichiarato che si deve garantire la parità di trattamento tra, da un lato, il soggetto passivo che prelevi un bene per proprie esigenze private o per quelle del proprio personale e, dall'altro, il consumatore finale che si procuri un bene dello stesso tipo e che la tassazione dei prelievi è volta ad evitare situazioni di consumi finali non tassati (sentenza della Corte del 30 settembre 2010, EMI Group, C-581/08, EU:C:2010:559, punti 17 e seg., sull'articolo 5, paragrafo 6, della direttiva 77/388/CEE).

34 Infine, la Corte ha negato che costituiscano un prelievo i lavori di ampliamento di una strada comunale effettuati a titolo gratuito a favore di un comune, qualora tale strada sia utilizzata tanto dal soggetto passivo medesimo per la sua attività economica quanto dal pubblico (sentenza della Corte del 16 settembre 2020, Mitteldeutsche Hartstein-Industrie, C-528/19, EU:C:2020:712, terzo punto del dispositivo, in merito all'articolo 5, paragrafo 6, della direttiva 77/388/CEE). Con riferimento alle sue sentenze Kuwait Petroleum (EU:C:1999:203) ed EMI Group (EU:C:2010:559), la Corte nega una destinazione a fini estranei all'impresa (ai sensi dell'articolo 16, primo comma, caso 4, della direttiva IVA), in quanto i lavori sono stati eseguiti per un'esigenza del soggetto passivo, il che tuttavia non esclude un prelievo sulla base di altre circostanze (punto 64). Inoltre, è pur vero che l'apertura della strada ampliata alla pubblica circolazione non osta alla sussistenza di un prelievo. Tuttavia i lavori di adeguamento della strada sarebbero stati eseguiti per rispondere alle esigenze del soggetto passivo che essa potesse

sopportare il traffico di autoveicoli pesanti (punto 65). Non viene rilevata alcuna situazione di consumo finale non tassato (punto 66) e a tale proposito la Corte fa riferimento all'«utilizzo finale effettivo», da cui risulterebbe l'utilizzo prevalente da parte del soggetto passivo e l'utilizzo «irrilevante» a fini della pubblica circolazione (punto 67 e punto 37).

35 **c) Possibile risposta alla prima questione pregiudiziale**

36 **aa) Conferma del prelievo sulla base di un'interpretazione letterale**

37 Sulla base del tenore letterale dell'articolo 16, primo comma, caso 3, della direttiva IVA, nella specie occorre confermare il trasferimento a titolo gratuito. Il calore che la ricorrente ha prelevato dalla propria impresa rappresenta un bene prodotto nel quadro della propria attività ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, della direttiva IVA. Poiché la ricorrente, con riferimento alle cessioni a titolo oneroso di energia elettrica soggette ad imposta, godeva del diritto a detrazione per l'impianto con cui è stato prodotto il calore, anche la produzione di calore le dava diritto alla detrazione.

38 Inoltre sussistono i requisiti riguardanti la fattispecie del trasferimento. Per trasferimento si deve intendere la devoluzione del bene ad un'altra persona alle condizioni che di norma configurano una cessione (articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA). Ciò si applica alla messa a disposizione di calore per l'utilizzo da parte del destinatario.

39 Tale trasferimento è inoltre avvenuto a titolo gratuito, in quanto il trasferimento del calore ad A e B, contrariamente agli accordi contrattuali, è avvenuto senza pagamento (omissis).

40 **bb) Significato del consumo finale**

41 Sorge il dubbio se occorra limitare la fattispecie di prelievo quale trasferimento a titolo gratuito con un ulteriore requisito, al di là del tenore letterale dell'articolo 16, primo comma, caso 3, della direttiva IVA. Infatti, anche tale fattispecie di prelievo potrebbe servire a impedire una situazione di consumi finali non tassati (v. supra, II.2.b). A quel punto la fattispecie di prelievo quale trasferimento a titolo gratuito presupporrebbe un consumo finale non tassato. Si potrebbe dedurre una restrizione del genere dalla sentenza della Corte Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (EU:C:2020:712). Una simile restrizione potrebbe anche essere avvalorata da una parità di trattamento con l'articolo 16, primo comma, casi 1 e 2.

42 Tuttavia, un'interpretazione così restrittiva imporrebbe anche di rispondere alla questione di stabilire se si debba negare un consumo finale non tassato già nel caso in cui il destinatario del trasferimento, che è un soggetto passivo, utilizzi il bene devoluto per la sua attività economica, o se rilevi parimenti che utilizzi tale bene per scopi di un'attività economica che gli conferisca un diritto a detrazione ai sensi dell'articolo 168 o dell'articolo 169 della direttiva IVA. Quest'ultimo aspetto potrebbe essere giustificato per il fatto che, altrimenti, il bene devoluto,

che dava diritto alla detrazione a colui che ha effettuato il trasferimento (nella specie: la ricorrente), può essere utilizzato dal destinatario del trasferimento (nella specie: A e B) per scopi che non danno diritto a detrazione.

- 43 Nella valutazione della prima questione pregiudiziale, questo Collegio parte dal presupposto che non si possa dedurre in tutta chiarezza dalla sentenza della Corte Mitteldeutsche Hartstein-Industrie (EU:C:2020:712) un'interpretazione restrittiva del tenore letterale (a motivo di un requisito aggiuntivo). In realtà, l'esclusione del caso 3 dell'articolo 16, primo comma, della direttiva IVA risultante da tale sentenza potrebbe anche dipendere dal fatto che i lavori di ampliamento della strada municipale affinché potesse sopportare il traffico di autoveicoli pesanti del soggetto passivo dovevano essere considerati come opere a favore del soggetto passivo stesso, per cui veniva già a mancare la fattispecie di trasferimento ad altra persona.
- 44 Potrebbe inoltre deporre a sfavore di un'interpretazione che limita il tenore letterale il fatto che la Corte, nella sua sentenza Kuwait Petroleum (EU:C:1999:203) ha confermato la cessione a titolo gratuito, anche se il trasferimento serviva al cessionario per la sua attività economica (sentenza della Corte Kuwait Petroleum, EU:C:1999:203, punto 22). Applicando lo stesso ragionamento in modo speculare al destinatario del trasferimento, si potrebbe arrivare a considerare che sussiste un trasferimento a titolo gratuito anche quando egli utilizza il bene devoluto per la propria attività economica. Inoltre, la Corte ha dichiarato che [la normativa] «non effettua alcuna distinzione in funzione della posizione fiscale del destinatario di campioni» (sentenza della Corte EMI Group, EU:C:2010:559, punto 52).
- 45 Si deve infine osservare che al prelievo quale cessione a titolo gratuito ai sensi dell'articolo 16, primo comma, caso 3, della direttiva IVA va attribuita, secondo la volontà del legislatore dell'Unione, una funzione autonoma rispetto al prelievo a titolo privato ai sensi dell'articolo 16, primo comma, casi 1 e 2, della direttiva IVA. Ciò solleva dubbi sul fatto che si debba assoggettare il trasferimento a titolo gratuito alle stesse limitazioni previste per il prelievo per uso privato, in quanto, se si applica il criterio di un consumo finale non tassato per l'articolo 16, primo comma, caso 3, della direttiva IVA, probabilmente non rimane alcun ambito di applicazione autonomo.
- 46 **cc) Valutazione delle conseguenze giuridiche**
- 47 Occorre altresì considerare le conseguenze giuridiche derivanti dalla conferma o negazione di un'interpretazione che limita il tenore letterale.
- 48 **(1) Interpretazione restrittiva**
- 49 Qualora si debba negare la fattispecie di trasferimento a titolo gratuito ai sensi dell'articolo 16, primo comma, caso 3, della direttiva IVA sulla base del criterio di un consumo finale non tassato, colui che effettua il trasferimento deve valutare se per il destinatario si configura un siffatto consumo finale non tassato. In tal senso,

colui che effettua il trasferimento si assume il rischio di un errore di valutazione al riguardo. Il caso di specie evidenzia tale possibilità. Così, la ricorrente dovrebbe, da un lato, ricevere un compenso per la messa a disposizione del calore, mentre, dall'altro lato, il calore dovrebbe essere utilizzato dai destinatari A e B per determinati scopi della rispettiva attività economica esercitata da A e B. Già la prima parte di tale accordo non è stata eseguita, in quanto in entrambi i casi per il trasferimento di calore non sono stati effettuati pagamenti. Allo stesso modo sussiste la possibilità – perlomeno a livello astratto – che i destinatari (nella specie: A e B) utilizzino la prestazione a titolo gratuito (nella specie: il calore), in violazione degli accordi contrattuali, per scopi diversi da quelli previsti dalle loro attività. Perciò la ricorrente si assume in linea di principio il rischio che l'imprenditore individuale A e i soci di B utilizzino il calore, in violazione del contratto, per scopi abitativi privati. Qualora, ai fini dell'applicazione dell'articolo 16, primo comma, caso 3, della direttiva IVA, rilevasse un utilizzo da parte del destinatario (eventualmente con diritto alla detrazione), su colui che effettua il trasferimento graverebbe il rischio di errori di valutazione.

50 Ciò potrebbe giustificare che per la fattispecie di trasferimento a titolo gratuito, in conformità del tenore letterale dell'articolo 16, primo comma, caso 3, della direttiva IVA, si prenda in considerazione solo il trasferimento e il carattere oneroso dello stesso, senza limitare la fattispecie con il requisito di un consumo finale non tassato.

51 **(2) Applicazione fedele al tenore letterale**

52 Occorre altresì considerare le conseguenze giuridiche derivanti da un'applicazione fedele al tenore letterale. A tale proposito, in relazione al principio di neutralità (v., per esempio, sentenza della Corte del 13 aprile 2014, Malburg, C-204/13, EU:C:2014:147, punto 41), potrebbe non essere considerato corretto confermare la sussistenza di un prelievo come cessione a titolo gratuito se il destinatario del trasferimento utilizza il bene devoluto per scopi inerenti a un'attività economica che gli dà diritto alla detrazione. Tuttavia l'emissione di calore è gravata dell'IVA senza che il destinatario della prestazione possa detrarre tale imposta versata a monte. In tal senso potrebbe sussistere una violazione del principio di neutralità, se la tassazione del prelievo a carico di colui che effettua il trasferimento non determina alcun diritto a detrazione per il destinatario del bene devoluto.

53 Peraltro, appare dubbio che si neghi in tal modo il diritto alla detrazione dell'IVA. Infatti, l'articolo 16, primo comma, della direttiva IVA equipara il prelievo a una cessione a titolo oneroso. Qualora il soggetto passivo destinatario utilizzi il bene, che viene considerato come fornitogli mediante trasferimento ai sensi dell'articolo 16, primo comma, caso 3, della direttiva IVA, per gli scopi menzionati all'articolo 168 della direttiva IVA o all'articolo 169 della direttiva IVA, sussistono i requisiti sostanziali per la detrazione dell'IVA. In relazione al requisito supplementare di una fattura ai sensi dell'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA, colui che effettua il trasferimento potrebbe essere considerato autorizzato ad emettere una fattura per il prelievo. Su quest'ultima, in particolare, dovrebbero figurare, come

base imponibile (articolo 226, punto 8, della direttiva IVA), il valore del prelievo ai sensi dell'articolo 74 della direttiva IVA e l'importo dell'IVA ad esso applicabile (articolo 226, punto 10, della direttiva IVA). Una richiesta di pagamento non rientra tra i dati da riportare in fattura. Pertanto, nel caso di un prelievo quale cessione a titolo gratuito si può considerare un diritto a detrazione senza che occorra un pagamento da parte del destinatario a colui che effettua il trasferimento. Infatti, in caso di gratuità stabilita a priori, non sussiste, come presupporrebbe l'articolo 90 della direttiva IVA, il «non pagamento (...) dopo il momento in cui si effettua l'operazione». Se, per contro, il destinatario del trasferimento paga l'importo dell'imposta dovuta per il prelievo, la situazione non cambia in quanto tale pagamento dell'imposta non va considerato come un compenso.

54 Per confermare la detraibilità occorrerebbe, infine, considerare l'IVA dovuta per il prelievo come IVA dovuta o assolta ai sensi dell'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA (v. in proposito sentenza della Corte del 13 gennaio 2022, *Zipvit*, C-156/20, EU:C:2022:2, punto 37).

55 **d) Rilevanza della prima questione pregiudiziale ai fini della decisione**

56 L'articolo 3, paragrafo 1b, dell'UStG si fonda sull'articolo 16 della direttiva IVA e corrisponde a tale prescrizione (v. sentenze del BFH del 16 ottobre 2013 – XI R 39/12, BFHE 243, 77, BStBl II 2014, pag. 1024, punto 27) e del 21 maggio 2014 – V R 20/13, BFHE 246, 226, BStBl II 2014, pag. 1029). Secondo entrambe le disposizioni, un trasferimento di un bene a titolo gratuito viene equiparato a una cessione di beni a titolo oneroso, quando detto bene o gli elementi che lo compongono hanno dato diritto ad una detrazione totale o parziale dell'IVA (articolo 3, paragrafo 1b, prima frase, punto 3, e seconda frase, dell'UStG; articolo 16, primo comma, della direttiva IVA). Nella specie, le forniture di calore ad A e B integrano cessioni a titolo gratuito in tal senso, in quanto il funzionamento della centrale di cogenerazione termoelettrica con l'impianto per la produzione di biogas della ricorrente dava pieno diritto alla detrazione.

57 Il FG non ha effettuato accertamenti di fatto sul possesso del pieno diritto a detrazione da parte di A e B. Non si può escludere che A e B siano piccoli imprenditori o che si avvalgano del regime forfettario per i produttori del settore agricolo e forestale.

58 **3. Sulla seconda questione pregiudiziale**

59 a) Significato del fatto generatore di imposta per la base imponibile

60 L'articolo 74 della direttiva IVA serve a realizzare la fattispecie di prelievo menzionata all'articolo 16, primo comma, della direttiva IVA, in quanto dall'articolo 74 della direttiva IVA si ricava la base imponibile di tale prelievo. Per questo motivo, secondo il parere di questo Collegio, è giustificato tener conto degli obiettivi perseguiti con l'articolo 16 della direttiva IVA anche in sede di interpretazione dell'articolo 74 della direttiva IVA.

61 b) Obiettivi della tassazione del prelievo

62 In merito alla fattispecie di prelievo, la Corte ha già dichiarato che si deve garantire la «parità di trattamento tra il soggetto passivo che prelevi un bene dalla sua impresa e un consumatore comune che acquisti un bene dello stesso tipo. (...) [Pertanto l'articolo 5, paragrafo 6, della direttiva 77/388/CEE] impedisce che un soggetto passivo che ha potuto detrarre l'IVA sull'acquisto di un bene destinato alla sua impresa sfugga al pagamento dell'IVA quando preleva il bene stesso dal patrimonio della sua impresa per fini privati e goda così di indebiti vantaggi rispetto al consumatore comune che acquista il bene pagando l'IVA» (v. sentenza della Corte del 17 maggio 2001, Fischer e Brandenstein, C-322/99 e C-323/99, EU:C:2001:280, punto 56). Sarebbe, perciò, «in contrasto con l'obiettivo della parità di trattamento (...) interpretare [la fattispecie di prelievo nel senso che la relativa] disposizione (...) implica, nel caso del prelievo di un bene per l'uso privato del soggetto passivo, una tassazione complessiva sul bene e sugli elementi che vi sono stati incorporati, quand'anche il bene sia stato inizialmente acquisito senza possibilità di dedurre l'IVA versata a monte e solo gli "elementi che compongono" il bene acquisiti a posteriori abbiano consentito una deduzione dell'IVA pagata a monte» (sentenza della Corte Fischer e Brandenstein, EU:C:2001:280, punto 75).

63 c) Significato del fatto generatore di imposta per la base imponibile

64 Nel caso in cui si debba applicare all'articolo 74 della direttiva IVA l'obiettivo perseguito con la creazione della fattispecie di prelievo di garantire che «il soggetto passivo non goda di alcun indebito vantaggio rispetto al consumatore comune» (sentenza della Corte Fischer e Brandenstein, EU:C:2001:280, punto 76; v. anche sentenza della Corte del 16 giugno 2016, Mateusiak, C-229/15, EU:C:2016:454, punto 39), potrebbe derivarne che, nella determinazione del prezzo di costo, si debbano considerare solo i costi effettivi gravati di imposta, in quanto anche i consumatori comuni che producono un bene sono gravati di imposta solo entro tali limiti. Questa interpretazione fa sì che il soggetto passivo che produce un bene non goda di alcun indebito vantaggio rispetto a un consumatore comune che produce un bene, se nel suo caso non vanno incluse nel calcolo del prezzo di costo le spese non assoggettate all'imposta a monte (per esempio le spese relative a un credito esente ai sensi dell'articolo 135 della direttiva IVA).

65 Tuttavia si deve tener conto anche del prezzo di acquisto, da applicarsi in via prioritaria ai sensi dell'articolo 74 della direttiva IVA. In questo caso, è possibile che si debba rifiutare una suddivisione di detto prezzo in una componente di prezzo assoggettata ad imposta e una su cui non grava alcuna imposta. Per il resto, questo Collegio fa presente che l'amministrazione tributaria parte dal presupposto che i costi su cui non grava l'imposta a monte debbano essere inclusi nel calcolo del prezzo di costo [così la sezione 10.6, paragrafo 1, quinta frase, dell'Umsatzsteuer-Anwendungserlass (decreto applicativo dell'imposta sulla cifra di affari)]. In dottrina tale posizione viene criticata (omissis). Il BFH finora non si è

pronunciato in merito (v. per esempio le sentenze del BFH in BFHE 275, 392, punti 34 e seg.; del 15 marzo 2022 – V R 34/20, BFHE 276, 369, punto 26).

66 d) Rilevanza della seconda questione pregiudiziale ai fini della decisione

67 Anche la seconda questione è rilevante ai fini della decisione da adottare. In effetti, solo in mancanza di prezzo d'acquisto dei beni o di beni simili ai sensi dell'articolo 74 della direttiva IVA, la base imponibile è costituita dal «costo» (v. sentenze della Corte del 23 aprile 2015, *Property Development Company*, C-16/14, EU:C:2015:265, punto 37; del 28 aprile 2016, *Het Oudeland Beheer*, C-128/14, EU:C:2016:306, punto 48). Questo è il caso della presente fattispecie secondo la giurisprudenza del BFH, in quanto A e B non sono allacciati a una rete di riscaldamento che avrebbe consentito un acquisto di calore a titolo oneroso da terzi (v., al riguardo, sentenze del BFH in BFHE 239, 377, BStBl II 2014, pag. 809, punto 39; in BFHE 276, 369, punto 16). Di conseguenza il prezzo di costo di cui all'articolo 74 della direttiva IVA è determinante ai fini della decisione nella presente controversia. Se si devono includere nel prezzo di costo solo spese assoggettate all'imposta a monte, la base imponibile relativa al prelievo di calore diminuisce e pertanto ciò comporta un parziale accoglimento del ricorso.

68 4. Sulla terza questione pregiudiziale

69 a) Oggetto della terza questione pregiudiziale

70 La terza questione pregiudiziale mira a precisare se il prezzo di costo comprenda solo i costi diretti di produzione o generazione o se vi rientrino anche costi imputabili solo indirettamente (quali per esempio, gli oneri finanziari sostenuti).

71 I dubbi sorti in tal senso derivano dalle considerazioni della Corte riferite agli interessi intercalari nella sentenza *Property Development Company* (EU:C:2015:265, punto 40). Su tale base è irrilevante sapere se il prezzo di acquisto di immobili simili (da applicarsi prioritariamente rispetto al prezzo di costo) comprenda o meno gli interessi intercalari che sono stati eventualmente versati per la costruzione di tale immobile. Infatti, contrariamente al criterio del costo, il criterio del prezzo d'acquisto di beni simili consente all'autorità tributaria di basarsi sui prezzi di mercato per questo tipo di beni al momento della destinazione dell'immobile in questione, senza dover esaminare in dettaglio quali elementi di valore abbiano condotto a tale prezzo.

72 Ciò denota che, con riferimento al prezzo di costo, occorre verificare quali elementi di valore abbiano portato alla sua definizione. Pertanto, ai fini della determinazione del prezzo di costo potrebbe risultare rilevante, diversamente che per il prezzo di acquisto, verificare se sono stati versati interessi intercalari, che potrebbe poi essere necessario rilevare. Potrebbero tuttavia ostare a tale posizione le difficoltà che si incontrerebbero includendo nel prezzo di costo costi imputabili solo indirettamente (quali, per esempio, spese generali amministrative). L'obiettivo di semplificare il calcolo del valore dei prelievi, che si dovrebbe

perseguire secondo questo Collegio, depone quindi a sfavore dell'inclusione di costi di tale genere, quali per esempio gli oneri finanziari.

73 **B) Rilevanza della terza questione pregiudiziale ai fini della decisione**

74 La terza questione pregiudiziale rileva ai fini della decisione, così come la seconda. Se gli oneri finanziari non sono compresi nel prezzo di costo, la base imponibile del prelievo di calore diminuisce e determina quindi un onere fiscale inferiore per la ricorrente, nonché il parziale accoglimento del ricorso.

75 (omissis) **[Aspetti procedurali]**

76 (omissis)

DOCUMENTO DI LAVORO