Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
EVGENI TANCHEV
presentate il 20 maggio 2021 [1]

Cause riunite C-45/20 e C-46/20

E
contro
Finanzamt N (C-45/20)
e
Z
contro
Finanzamt G (C-46/20)

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania)]

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto – Detrazione dell'imposta assolta a monte – Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, come modificata dalla direttiva 2009/162/UE del Consiglio – Articolo 167 e articolo 168, lettera a) – Installazione di un impianto fotovoltaico – Realizzazione di un ufficio in una casa per il resto adibita ad abitazione familiare privata – Beni immobili – Beni ad uso misto – Destinazione al patrimonio dell'impresa – Compatibilità con il diritto dell'Unione del termine di decadenza previsto da uno Stato membro per la destinazione e la presunzione di destinazione al patrimonio privato in assenza di sufficienti indizi in senso contrario – Perdita del diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte»

1. Le domande di pronuncia pregiudiziale in oggetto, sollevate dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania; in prosieguo: il «giudice del rinvio») mirano a chiarire la giurisprudenza della Corte sulla destinazione di beni d'investimento [2], e più specificamente di beni immobili [3], utilizzati sia a fini professionali che a fini privati (in prosieguo: i «beni ad uso misto»), al patrimonio privato di un soggetto passivo o al patrimonio dell'impresa dello stesso, oppure a una combinazione di entrambi (in prosieguo: la «decisione sulla destinazione»). Più precisamente, le questioni vertono sulle conseguenze derivanti dalla decisione sulla destinazione ai fini del diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte, ai sensi dell'articolo 167 e dell'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune

[1] Lingua originale: l'inglese.

[2] Spetta, tuttavia, al giudice del rinvio accertare, alla luce del diritto nazionale, se i beni di cui trattasi nel caso di specie siano «beni d'investimento». In forza dell'articolo 189, lettera a), della direttiva IVA, gli Stati membri possono definire il concetto di «beni d'investimento». La Corte ha statuito che tale nozione riguarda i beni che, utilizzati ai fini di un'attività economica, si distinguono per il loro carattere durevole e il loro valore, i quali fanno sì che i costi d'acquisto non siano normalmente contabilizzati come spese correnti, ma vengano ammortizzati in più esercizi finanziari. V., ad esempio, sentenza del 27 marzo 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, punto 23), che richiama la sentenza del 16 febbraio 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punto 35).

[3] V., inoltre, infra paragrafo 35.

d'imposta sul valore aggiunto [4], come modificata dalla direttiva 2009/162/UE del Consiglio, del 22 dicembre 2009, che modifica varie disposizioni della direttiva 2006/12/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto [5] (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2. Le questioni riguardano la compatibilità con il diritto dell'Unione, in particolare alla luce di quanto statuito dalla Corte nella sentenza del 25 luglio 2018, Gmina Ryjewo [6], di quello che è in effetti un termine di decadenza previsto dall'ordinamento tedesco per comunicare alle autorità tributarie tedesche la decisione sulla destinazione, la cui scadenza, secondo l'interpretazione della giurisprudenza del giudice del rinvio, comporta la perdita del diritto alla detrazione dell'imposta a monte. Lo stesso sembra discendere dalla presunzione, nella giurisprudenza del giudice del rinvio, dell'attribuzione di beni ad uso misto al patrimonio privato di un soggetto passivo, che si applica in assenza di sufficienti indizi in senso contrario.

3. Sono giunto alla conclusione che, nelle circostanze di cui al procedimento principale, un'interpretazione della normativa di uno Stato membro nella giurisprudenza del giudice del rinvio in forza della quale un soggetto passivo perde il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte per l'omessa comunicazione di una decisione sulla destinazione in relazione a beni ad uso misto entro il termine previsto in tal senso dall'ordinamento dello Stato membro, secondo l'interpretazione data dalla, è incompatibile con l'articolo 167 e l'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA, in quanto in contrasto con i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità, dal momento che nel fascicolo non vi è alcun indizio dell'esistenza di questioni aperte in relazione a frodi fiscali [7]. La medesima conclusione si applica alla menzionata presunzione di destinazione al patrimonio privato del contribuente quando dà adito alla perdita del diritto a detrazione.

I. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

4. L'articolo 167 della direttiva IVA così dispone:

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

5. L'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA stabilisce quanto segue:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo;

(…)».

[4] GU 2006, L 347, pag. 1.

[5] GU 2010, L 10, pag. 14.

[6] C-140/17, EU:C:2018:595 (in prosieguo: la «sentenza Gmina Ryjewo»).

[7] Sentenza del 12 luglio 2012, EMS Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punti da 65 a 70). V. altresì, ad esempio, sentenza del 12 aprile 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punto 39), che richiama la sentenza del 28 luglio 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punto 52 e giurisprudenza ivi citata). V. altresì le recenti sentenze del 26 aprile 2018, Zabrus Siret, (C-81/17, EU:C:2018:283, punti da 32 a 34 e da 49 a 51), e del 2 luglio 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punti 37 e 38).

6. L'articolo 168, lettera a), paragrafo 1, della direttiva IVA, così recita:

«1. Nel caso di un bene immobile facente parte del patrimonio dell'impresa di un soggetto passivo e da questo destinato all'attività dell'impresa e al proprio uso privato o all'uso del suo personale o, più in generale, a fini estranei a quelli dell'impresa, la detrazione dell'IVA sulle spese relative a tale bene è ammissibile, conformemente ai principi di cui agli articoli 167, 168, 169 e 173, soltanto limitatamente alla parte di uso del bene ai fini delle attività dell'impresa del soggetto passivo.

In deroga all'articolo 26, le variazioni della parte di uso di un bene immobile di cui al primo comma sono prese in considerazione secondo i principi di cui agli articoli da 184 a 192 quali applicati nello Stato membro interessato».

7. L'articolo 250, paragrafo 1, della direttiva IVA così dispone:

«Ogni soggetto passivo deve presentare una dichiarazione IVA in cui figurino tutti i dati necessari per determinare in cui figurino tutti i dati necessari per determinare l'importo dell'imposta esigibile e quello delle detrazioni da operare, compresi, nella misura in cui sia necessario per la determinazione della base imponibile, l'importo complessivo delle operazioni relative a tale imposta e a tali detrazioni, nonché l'importo delle operazioni esenti».

B. Diritto tedesco

8. L'articolo 15, paragrafo 1, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG») dispone quanto segue:

«L'imprenditore può detrarre i seguenti importi come imposta assolta a monte:

1. l'imposta dovuta per legge per cessioni di beni e altre prestazioni di servizi eseguite da un'altra impresa a favore della sua impresa. (…)».

9. L'articolo 18, paragrafo 3, dell'UStG così recita:

«L'imprenditore deve trasmettere, per via elettronica e nella forma prescritta, una dichiarazione fiscale per l'anno civile o per un periodo fiscale più breve, in cui calcola, conformemente all'articolo 16, paragrafi da 1 a 4, e all'articolo 17, l'imposta dovuta o l'eccedenza risultante a proprio favore (dichiarazione dell'imposta). Nei casi previsti all'articolo 16, paragrafi 3 e 4, la dichiarazione fiscale deve essere trasmessa entro un mese dalla scadenza del termine applicabile più breve. Onde evitare indebite difficoltà, il Finanzamt può rinunciare, su richiesta, alla trasmissione per via elettronica. In tal caso l'imprenditore deve trasmettere una dichiarazione fiscale nella forma stabilita dall'amministrazione e sottoscriverla manualmente».

10. L'articolo 149, paragrafo 2, dell'Abgabenordnung (codice tributario tedesco; in prosieguo: il «codice tributario»), nella versione vigente all'epoca della controversia [8], prevede quanto segue:

«Salvo disposizioni contrarie del diritto tributario, le dichiarazioni fiscali relative ad un anno civile o ad un momento stabilito dalla legge devono essere depositate al più tardi entro i cinque mesi successivi. (…)».

[8] Secondo le osservazioni scritte della Repubblica federale di Germania, è rilevante la versione vigente dal 1º novembre 2011.

II. Fatti, procedimento e questioni pregiudiziali

A. C-45/20, E contro Finanzamt N (in prosieguo: la «causa E»)

11. Il ricorrente nella causa E gestisce un'impresa edile di ponteggi. Nel 2014, egli ha elaborato un progetto per la costruzione di una casa unifamiliare che, conformemente alle planimetrie del 29 luglio 2014, comprendeva al piano terra un ufficio di 16,57 m^2. La casa era per il resto destinata ad uso privato e aveva una superficie totale di 149,75 m^2. Le fatture relative alle spese per la costruzione della casa, compreso l'ufficio, sono state emesse nel periodo compreso tra ottobre e novembre 2014 [9].

12. E non ha chiesto la detrazione proporzionale dell'imposta assolta a monte in relazione all'ufficio, nelle dichiarazioni (mensili) provvisorie che era tenuto a depositare per gli anni 2014 e 2015 in forza dell'articolo 18, paragrafo 2, seconda frase, dell'UStG, ma l'ha richiesta per la prima volta nella sua dichiarazione annuale dell'IVA per l'anno 2015, ai sensi dell'articolo 18, paragrafo 3, prima frase, dell'UStG [10]. Il Finanzamt (Ufficio delle imposte) ha ricevuto detta dichiarazione il 28 settembre 2016.

13. L'Ufficio delle imposte, con decisione del 5 aprile 2017, ha fissato l'imposta sul volume d'affari di E per il 2015, senza consentire la detrazione di [X] euro, corrispondente, secondo E, all'imposta assolta a monte relativa all'ufficio in questione. Con decisione del 17 gennaio 2018, l'Ufficio delle imposte ha respinto l'opposizione in quanto infondata. Tale domanda è stata parimenti respinta in sede di impugnazione. Nella sua sentenza del 19 marzo 2018, il Sächsisches Finanzgericht (Tribunale tributario della Sassonia, Germania) ha statuito che la domanda di detrazione dell'imposta assolta a monte non poteva essere accolta per la mancata attribuzione entro i termini, ossia entro il 31 maggio 2015, del bene al patrimonio dell'impresa.

14. La decisione di rinvio afferma che, in base alla giurisprudenza del giudice del rinvio, dal principio dell'immediata detrazione dell'imposta assolta a monte discende che la decisione sulla destinazione deve essere adottata al momento dell'acquisto o della fabbricazione del bene in oggetto [11]. La giurisprudenza del giudice del rinvio stabilisce inoltre che, per motivi di praticità, il soggetto passivo può comunicare la decisione sulla destinazione a terzi mediante indizi che la attestino. Tuttavia, ai sensi dell'articolo 18, paragrafo 3, dell'UStG, ciò deve avvenire al più tardi e in via definitiva in una dichiarazione dell'imposta sul volume d'affari relativa all'anno dell'acquisto [12]. La giurisprudenza del giudice del rinvio individua tale momento nella scadenza del termine legale generale per il deposito della dichiarazione fiscale definitiva ai sensi dell'articolo 149, paragrafo 2, del codice tributario. Il momento di cui trattasi nel procedimento principale era il 31 maggio dell'anno successivo, ossia il 2015 [13]. Inoltre, conformemente alla giurisprudenza del giudice del rinvio, la proroga del termine per il deposito della dichiarazione fiscale definitiva non equivale a una proroga del termine relativo alla comunicazione degli elementi che attestano la decisione sulla destinazione [14].

[9] Secondo le osservazioni scritte del Finanzamt N.

[10] Secondo le osservazioni scritte del Finanzamt N.

[11] BFH-Urteile in BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 23; in BFH/NV 2012, 808, Rz 18; in BFH/NV 2012, 1828, Rz 28ff.; in BFH/NV 2013, 266, Rz 38.

[12] BFH-Urteile in BFHE 234, 519, BStBl II 2014, 76, Rz 24ff., 34; in BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz 24ff.; in BFH/NV 2013, 266, Rz 40f.; BFH-Beschluss in BFH/NV 2017, 922, Rz 5, jeweils m.w.N e giurisprudenza rispettivamente citata.

[13] BFH-Urteile in BFHE 234, 519, BSt1 II2014, 76, Rz 33 ff.; in BFH/NV 2013, 266, Rz 40f.; in BFH/NV 2014, 1097, Rz 14; BFH-Beschlüsse in BFH/NV 2014, 914, Rz 6; in BFH/NV 2017, 922, Rz 5. Secondo l'ordinanza di rinvio, si tratta ora del 31 luglio dell'anno seguente.

[14] BFH-Urteile in BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz 36 f; in BFH/NV 2012, 808, Rz, 18.

15. Con il suo ricorso dinanzi al giudice del rinvio, E sosteneva che non era indispensabile aver comunicato all'Ufficio delle imposte gli ulteriori elementi indicativi della sua decisione sulla destinazione attraverso la dichiarazione relativa alle imposte sul volume d'affari che lo riguardavano, dal momento che la planimetria relativa all'utilizzo effettivo dell'ufficio esclusivamente a fini professionali rappresentava un indizio sufficiente della destinazione dello stesso al patrimonio dell'impresa.

B. C-46/20, Z contro Finanzamt G (in prosieguo: la «causa Z»)

16. La causa Z verte sulla detrazione come imposta assolta a monte dell'IVA versata nel 2014 per la realizzazione di un impianto fotovoltaico. Il ricorrente, Z, consumava in parte direttamente l'energia elettrica prodotta con l'impianto, in parte la immetteva in una rete di un produttore energetico. Il contratto relativo all'immissione di energia nella rete elettrica era stato stipulato nel corso dell'esercizio finanziario in questione e prevedeva una remunerazione, oltre ad IVA.

17. Il 29 febbraio 2016 Z ha presentato una dichiarazione relativa all'imposta sul volume d'affari per l'esercizio finanziario contestato e ha dichiarato un'imposta assolta a monte pari a [X] euro. L'importo riguardava l'imposta a monte relativa, in sostanza, all'imposta indicata sulla fattura dell'11 settembre 2014 per la consegna e l'installazione dell'impianto fotovoltaico. Z non aveva presentato alcuna dichiarazione relativa a tale impianto. Il Finanzamt G resistente aveva inizialmente approvato la dichiarazione relativa all'imposta sul volume d'affari per l'anno contestato.

18. Dopo uno specifico controllo relativo all'imposta sul volume d'affari, l'Ufficio delle imposte ha ritenuto che non potesse essere accordata la detrazione dell'imposta a monte indicata nella fattura dell'11 settembre 2014. Secondo l'Ufficio delle imposte, Z non aveva destinato il bene in questione al patrimonio dell'impresa entro i termini, ossia entro il 31 maggio 2015.

19. L'Ufficio delle imposte ha pertanto fissato l'imposta sul volume d'affari di Z per l'anno in oggetto con una decisione del 30 novembre 2016, modificata da ultimo con una decisione del 27 marzo 2017. Il reclamo è stato respinto con decisione del 18 maggio 2017, così come l'impugnazione. Nella sua sentenza del 12 settembre 2018, il Finanzgericht Baden-Württemberg (Tribunale tributario del Baden-Württemberg, Germania) ha dichiarato che Z, titolare del diritto di scegliere in che modo destinare l'impianto fotovoltaico di cui trattasi, non l'aveva destinato in tempo utile al patrimonio dell'impresa. Ciò risultava dalla giurisprudenza che vincolava il Finanzgericht (Tribunale tributario) (v. supra paragrafo 14). Tale approccio ha mantenuto la propria validità alla luce della successiva giurisprudenza della Corte.

20. Dinanzi al Finanzgericht (Tribunale tributario), Z sosteneva che, in particolare alla luce della sentenza Gmina Ryjewo, doveva essere messa in discussione la giurisprudenza del giudice del rinvio relativa alla comunicazione, entro un breve termine, degli elementi attestanti la destinazione dei beni ad uso misto.

21. Nella decisione di rinvio si afferma che l'Ufficio delle imposte ha difeso la decisione adottata nel reclamo e si osserva che il ricorrente, prima dello sfruttamento commerciale dell'impianto fotovoltaico, non agiva in qualità di imprenditore ai sensi della legislazione sull'imposta sul volume d'affari e, nello scenario in cui la Corte aveva pronunciato la sentenza Gmina Ryjewo, non esisteva il diritto di destinazione.

22. Date tali circostanze, il giudice del rinvio ha deciso di sospendere il procedimento sia nella causa C-45/20 che nella causa C-46/20 e ha sottoposto alla Corte le seguenti 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 comunicata alcuna decisione sulla destinazione del bene, riconoscibile dalle autorità tributarie.

2) Se l'articolo 168, lettera a), della [direttiva 2006/112] 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».

23. La Corte ha posto quesiti scritti alla Repubblica federale di Germania e alla Commissione. La Repubblica federale di Germania ha risposto il 14 dicembre 2020, mentre la Commissione ha risposto il 16 dicembre 2020.

24. Osservazioni scritte sono state presentate dal Finanzamt N (riguardo alla causa E), dalla Repubblica federale di Germania e dalla Commissione. Non è stata tenuta alcuna udienza.

III. Osservazioni preliminari

25. Propongo di rispondere ai rilievi sollevati nell'ordinanza di rinvio secondo il seguente ordine.

26. È logico che la prima questione da affrontare deve essere se sia E che Z abbiano il diritto di detrarre l'imposta assolta a monte al momento dell'acquisto dei beni ad uso misto di cui trattasi, vale a dire una casa nella causa E e un impianto fotovoltaico nella causa Z. Detta valutazione è direttamente collegata alla decisione sulla destinazione, in quanto, come sottolineato nelle osservazioni scritte della Repubblica federale di Germania, la detraibilità dell'imposta assolta a monte dipende dal modo in cui tale soggetto ha destinato i beni ad uso misto in oggetto [15].

27. In secondo luogo, come ulteriormente suggerito nelle osservazioni scritte della Repubblica federale di Germania, altrettanto centrale per la soluzione della controversia nel procedimento principale è il fatto che una decisione riconoscibile sulla destinazione in relazione ai beni ad uso misto sia un requisito sostanziale o formale del diritto dell'Unione in materia di IVA. Infatti, l'inosservanza di un requisito formale da parte di un soggetto passivo, a differenza di quanto avviene per i requisiti sostanziali, non priva necessariamente tale soggetto del suo diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte [16]. Come si vedrà, sono giunto alla conclusione che l'esistenza di una decisione riconoscibile sulla destinazione è un requisito sostanziale del diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte sui beni ad uso misto, ma un requisito che può essere determinato da elementi attestanti in modo oggettivo l'esistenza della decisione sulla destinazione. Ad oggi, la giurisprudenza non ha imposto ai soggetti passivi di presentare alle

[15] Ad esempio, sentenza del 22 marzo 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punti 38 e 39, e giurisprudenza ivi citata).

[16] Ad esempio, sentenza del 12 aprile 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punti da 30 a 33 e giurisprudenza ivi citata). V. altresì, ad esempio, sentenze del 12 luglio 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punti da 60 a 63), e del 15 novembre 2017, Geissel e Butin (C-374/16 e C-375/16, EU:C:2017:867, punto 40).

autorità tributarie di uno Stato membro una specifica dichiarazione ad hoc riguardo alla decisione sulla destinazione. Nella sezione in oggetto esaminerò inoltre la portata della discrezionalità di uno Stato membro riguardo all'imposizione di termini di decadenza per la comunicazione alle autorità tributarie nazionali di una destinazione riconoscibile.

28. In terzo luogo, una volta esaminati tali aspetti, concluderò quindi rispondendo alle questioni sollevate.

29. Per quanto riguarda la pertinenza della sentenza Gmina Ryjewo, è importante rilevare che essa non riguardava le conseguenze derivanti dall'inserimento dei beni d'investimento ad uso misto integralmente nel patrimonio della propria impresa, dalla integrale conservazione degli stessi nel proprio patrimonio privato escludendoli in tal modo completamente dal sistema dell'IVA, ovvero dall'inserimento degli stessi nella propria impresa solamente a concorrenza dell'utilizzo professionale effettivo [17].

30. La sentenza Gmina Ryjewo riguardava piuttosto le conseguenze che si verificano quando un bene immobile è stato utilizzato da un comune inizialmente per operazioni non imponibili, ma successivamente per operazioni imponibili, e cosa ciò ha comportato per quanto riguarda la detrazione dell'imposta assolta a monte nella costruzione del suddetto immobile. Di conseguenza, condivido gli argomenti dedotti nelle osservazioni scritte del Finanzamt N nel senso che, contrariamente alle interpretazioni che possono essere state espresse in dottrina, la sentenza Gmina Ryjewo non è a favore della tesi secondo cui non è più necessario che vi sia una decisione sulla destinazione in relazione a beni ad uso misto per stabilire se il soggetto passivo agisce in quanto tale.

31. Sia la Repubblica federale di Germania sia il Finanzamt N si sono espressi, nelle loro osservazioni scritte, a favore di una minimizzazione dell'impatto della sentenza Gmina Ryjewo sull'esito del procedimento principale, in particolare in considerazione delle differenze tra l'oggetto della discussione nella causa Gmina Ryjewo e l'oggetto della discussione nel procedimento principale. Basta constatare che nelle presenti conclusioni si farà riferimento alla sentenza Gmina Ryjewo nella misura in cui essa sia pertinente al problema giuridico che deve essere risolto nella presente causa.

IV. Valutazione

A. Esistenza del diritto a detrazione

32. La giurisprudenza prende le mosse dall'articolo 167 della direttiva IVA, a norma del quale il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile. Di conseguenza, la veste nella quale il privato opera in quel momento determina in modo decisivo l'esistenza di un diritto a detrazione [18].

[17] Sentenza del 23 aprile 2009, Puffer (C-460/07, EU:C:2009:254, punto 39 e giurisprudenza ivi citata). V. altresì, ad esempio, sentenze del 16 febbraio 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punto 53), e del 9 luglio 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, punto 20).

[18] Conclusioni dell'avvocato generale Kokott nella causa Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:273, paragrafo 28), che richiama la sentenza dell'11 luglio 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punti 8 e 9); e sentenze del 28 febbraio 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punto 35) e del 30 marzo 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punto 38).

33. Ai sensi dell'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA, i beni o i servizi invocati a base di detto diritto devono essere utilizzati a valle dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta e, a monte, detti beni o servizi devono essere forniti da un altro soggetto passivo [19]. Dato che tanto l'ufficio in questione quanto l'impianto fotovoltaico sembrano essere stati utilizzati a fini professionali, detto requisito sarà soddisfatto se essi sono stati forniti, a monte, da un altro soggetto passivo [20].

34. Secondo la costante giurisprudenza della Corte, non sussiste un diritto a detrazione dell'imposta assolta a monte per quanto riguarda beni destinati interamente al patrimonio privato [21]. Vi è un parziale diritto a detrazione qualora i beni ad uso misto siano in parte destinati al patrimonio dell'impresa. La parte che non è utilizzata per effettuare prestazioni o cessioni professionali soggette ad imposta, non rientra nella sfera di applicazione del sistema dell'imposta sul valore aggiunto e non deve essere considerata ai fini dell'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112 [22]. Tuttavia, se i beni ad uso misto sono integralmente destinati al patrimonio dell'impresa, l'IVA dovuta a monte è allora integralmente detraibile [23]. Se un soggetto passivo sceglie di trattare beni d'investimento utilizzati tanto per usi professionali quanto per fini privati, come beni d'impresa, l'IVA dovuta a monte sull'acquisto di tali beni è in via di principio integralmente e immediatamente detraibile [24].

35. Tuttavia, un'importante modifica alla direttiva IVA, introdotta dalla direttiva 2009/162, vale a dire l'articolo 168 bis, è pertinente per il procedimento principale. Come si può vedere al paragrafo 6, la detrazione dell'IVA sulle spese relative a un bene immobile è ammissibile soltanto limitatamente alla parte di uso del bene ai fini delle attività dell'impresa del soggetto passivo. Benché tale verifica spetti al giudice del rinvio, tanto l'ufficio all'interno della casa nella causa E quanto l'impianto fotovoltaico nella causa Z parrebbero essere beni immobili [25].

36. Ciò che i ricorrenti nei procedimenti principali chiedono, ad ogni modo, è la detrazione parziale dell'imposta a monte, alla luce della parziale destinazione dei beni ad uso misto al patrimonio dell'impresa. Nella causa E la detrazione richiesta è parziale perché riguarda solo l'ufficio nella casa. Nella causa Z la detrazione richiesta è parziale perché, chiesta in relazione all'impianto fotovoltaico, è proporzionata e legata alla misura in cui esso è utilizzato a fini economici [26].

[19] Ad esempio, sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punto 40), che richiama la sentenza del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punto 28).

[20] Tale elemento non è trattato direttamente nel fascicolo. Tuttavia, non è contestato il fatto che sia E che Z abbiano versato a monte l'imposta sui beni in questione.

[21] Ad esempio, sentenza dell'8 marzo 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punto 27). Nell'ambito dei terreni, v. sentenza del 9 luglio 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, punto 21).

[22] Sentenza del 4 ottobre 1995, Armbrecht (C-291/92, EU:C:1995:304, punto 28).

[23] Sentenza del 22 marzo 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).

[24] Ad esempio, sentenza del 18 luglio 2013, Medicom e Maison Patrice Alard (C-210/11 e C-211/11, EU:C:2013:479, punto 22).

[25] Articolo 13 ter del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (rifusione) (GU 2011, L 77, pag. 1), come modificato dal regolamento di esecuzione (UE) n. 1402/2013 del Consiglio, del 7 ottobre 2013, che modifica il regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi (GU 2013, L 284, pag. 1). V. inoltre, ad esempio, sentenza del 15 novembre 2012, Leichenich (C-532/11, EU:C:2012:720).

[26] Sull'importanza di una ripartizione relativa ai beni ad uso misto, v. sentenza dell'8 maggio 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390).

37. È giurisprudenza costante che chiunque effettui spese d'investimento con l'intenzione, confermata da elementi oggettivi, di esercitare un'attività economica, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA, deve essere considerato un soggetto passivo [27]. Occorre ricordare che, ai sensi dell'articolo 168 della direttiva IVA, l'IVA può essere detratta nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di operazioni di un soggetto passivo soggette ad imposta. Agendo in quanto soggetto passivo ha, quindi, conformemente agli articoli 167 e seguenti di detta direttiva, il diritto di detrarre immediatamente l'IVA dovuta o assolta sulle spese d'investimento sostenute in vista delle operazioni che intende effettuare e che danno diritto a detrazione. Tale diritto a detrazione sorge, conformemente agli articoli 63 e 167 della direttiva IVA, nel momento in cui l'imposta detraibile diventa esigibile, ossia all'atto della cessione dei beni [28].

38. Ritengo tuttavia che, in base a una giurisprudenza costante, il soggetto passivo non sia, di fatto, *tenuto* a detrarre l'imposta a monte non appena ne abbia diritto in due contesti importanti, rilevanti ai fini del procedimento principale. In primo luogo, sebbene il Finanzamt N e la Repubblica federale di Germania correttamente affermino che la Corte ha dichiarato che il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte [29], ciò non significa che il diritto dell'Unione consenta agli Stati membri, in ogni circostanza, di negare effettivamente il diritto a detrazione nell'ipotesi di inosservanza del termine previsto dal diritto dell'Unione per presentare alle autorità tributarie una domanda di detrazione, soprattutto in assenza di prove di frode [30]. Ciò sarà approfondito infra ai paragrafi da 50 a 60.

39. In secondo luogo, come sostenuto nelle osservazioni scritte della Commissione, la presentazione di una specifica domanda di detrazione dell'imposta a monte alle autorità tributarie non è essenziale per provare l'esistenza di una decisione sulla destinazione al momento dell'acquisto dei beni ad uso misto di cui trattasi.

40. La questione se il soggetto passivo agisca in quanto tale ai fini di un'attività economica (v. articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA) è una questione di fatto che deve essere valutata tenendo conto di tutti i dati di specie, tra i quali figurano la natura del bene considerato e il periodo di tempo intercorso tra l'acquisto dello stesso e il suo impego ai fini delle attività economiche del soggetto passivo. Tali valutazioni spettano al giudice del rinvio [31].

41. È importante osservare che la Corte ha dichiarato, nella sentenza Gmina Ryjewo, che «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» [32]. Come si è detto, la Corte ha interpretato l'«attività economica» di cui all'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA nell'ambito della controversia nella causa Gmina Ryjewo, in cui si

27 Sentenza del 22 ottobre 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punto 20).

28 Ibidem, in cui è richiamata la sentenza del 29 novembre 2012, Gran Via Moineşti (C-257/11, EU:C:2012:759, punto 27), e del 22 marzo 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).

29 Ad esempio, sentenza del 28 luglio 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punto 44).

30 Sentenza del 12 luglio 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punti da 65 a 70). V. inoltre, ad esempio, sentenza del 12 aprile 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punto 39), che richiama la sentenza del 28 luglio 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punto 52 e giurisprudenza ivi citata). V. altresì, di recente, sentenze del 26 aprile 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punti da 32 a 34 e da 49 a 51), e del 2 luglio 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punti 37 e 38).

31 Sentenza del 22 ottobre 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punto 21) che richiama la sentenza del 22 marzo 2012, Klub (C-153/11, EU:C:2012:163, punti 40 e 41). V. altresì, ad esempio, sentenza dell'8 2001, Bakcsi (C-415/98, EU:C:2001:136, punto 29).

32 Sentenza del 25 luglio 2018, Gmina Ryjewo (C-140/17, EU:C:2018:595, punto 47).

chiedeva il diritto a detrazione in relazione a una modifica della destinazione di un bene d'investimento da non economica a economica [33]. Dal momento che il diniego del diritto a detrazione è un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale costituito da tale diritto [34], il principio indicato nella sentenza Gmina Ryjewo si deve applicare allo stesso modo quando si tratta di stabilire l'esistenza di una decisione sulla destinazione. Concordo con la Commissione quando sostiene che tale interpretazione è l'unica conforme all'ampia nozione di acquisto in qualità di «soggetto passivo» stabilita dalla giurisprudenza [35].

42. Ciò che occorre stabilire è, pertanto, se E e Z hanno acquistato o fabbricato i beni d'investimento in questione con l'intenzione, confermata da elementi oggettivi, di esercitare un'attività economica, sicché hanno agito in quanto soggetti passivi ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva IVA [36]. Sussiste un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle che danno diritto a detrazione [37]?

43. Se tale valutazione spetta al giudice del rinvio, nessun elemento nel fascicolo indica l'assenza del nesso necessario per quanto riguarda la costruzione dell'ufficio nella causa E [38] o l'impianto fotovoltaico nella causa Z, tenuto conto del contenuto oggettivo delle operazioni in questione [39], come descritte nella decisione di rinvio. Il periodo compreso tra l'acquisto di tale bene e il suo utilizzo al fine di esercitare l'attività economica del soggetto passivo era relativamente breve. Tanto l'ufficio di cui trattasi quanto l'impianto fotovoltaico erano beni, per loro natura, idonei a tali fini [40]. Soprattutto, ai fini del procedimento principale, l'assenza di un'immediata richiesta alle autorità tributarie di detrarre l'imposta a monte non è definitivamente determinante per stabilire se al momento dell'acquisto esisteva un diritto a detrazione, benché, secondo la giurisprudenza del giudice del rinvio, far valere il diritto a detrazione sia un serio indizio della destinazione dei beni all'impresa [41].

44. Pertanto, il fatto che E non abbia dichiarato l'ufficio nelle dichiarazioni fiscali provvisorie non è, di per sé, ostativo ai fini del diritto di detrarre l'imposta a monte. Inoltre, non vi sono fondamenti immediati, nella giurisprudenza della Corte, per eventuali requisiti previsti dal diritto tedesco in base a cui un richiedente nella posizione di E o di Z debba fornire una dichiarazione attiva dell'esistenza di una decisione sulla destinazione al momento dell'acquisto, anche se la detrazione dell'imposta a monte è richiesta *dopo* la dichiarazione IVA relativa al periodo di acquisto dei beni. Alla luce di quanto statuito nella sentenza Gmina Ryjewo, ad essere richiesti sono elementi che attestino in modo oggettivo l'esistenza della decisione sulla destinazione al

33 Supra, paragrafo 30.

34 V. infra paragrafo 58.

35 Sentenza Gmina Ryjewo, punto 54.

36 Sentenza del 22 ottobre 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punto 23).

37 Ibidem, punto 27, che richiama la sentenza del 29 ottobre 2009, AB SKF (C-29/08, EU:C:2009:665, punto 57). Come osservato dalla Corte nella sua sentenza del 16 febbraio 2012, Eon Aset Menidjmunt (C-118/11, EU:C:2012:97, punti 45 e 47 e giurisprudenza ivi citata); «il criterio inerente all'uso del bene o del servizio a fini di operazioni rientranti nell'attività economica dell'impresa si differenzia a seconda che si tratti dell'acquisto di un servizio o di un bene d'investimento» (punto 45). Il diritto a detrazione sorge quando «i costi dei servizi in questione fanno parte delle spese generali del soggetto passivo e, in quanto tali, sono elementi costitutivi dei beni o dei servizi che egli fornisce» (punto 47). V. inoltre, sull'esistenza del nesso necessario, sentenza dell'8 maggio 2019, Związek Gmin Zagłębia Miedziowego (C-566/17, EU:C:2019:390, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).

38 La causa E è in effetti simile a quella esaminata dalla Corte nella sentenza del 21 aprile 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, v. in particolare il punto 52).

39 Sentenza del 22 ottobre 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punto 29), che fa riferimento alla sentenza del 21 febbraio 2013, Becker (C-104/12, EU:C:2013:99, punti 22, 23 e 33).

40 Riguardo alla costruzione dell'ufficio e all'acquisto dell'impianto fotovoltaico, dal fascicolo non risulta che E o Z agissero in qualità di privati. V., ad esempio, sentenza del 9 luglio 2015, Trgovina Prizma (C-331/14, EU:C:2015:456, punto 21 e giurisprudenza ivi citata).

41 BFH-Urteile in BFHE 234, 531, BStB1 II 2014, 81, Rz23; in BFH/NV 2013, 266, Rz 37; BFH-Beschluss vom 20.09.2012 – VB 109/11, BFH/NV 2013, 98, Rz 3.

patrimonio dell'impresa, essendo siffatta decisione necessaria per stabilire se l'IVA possa essere detratta in relazione ai beni ad uso misto [42]. Chiedere la detrazione nella dichiarazione IVA relativa al periodo di acquisto può dimostrare l'esistenza di una decisione sulla destinazione [43], ma ciò non è assolutamente obbligatorio in base alla giurisprudenza della Corte. Spetta al giudice del rinvio stabilire se i piani relativi all'effettivo utilizzo dell'ufficio nella causa E e la fattura dell'11 settembre 2014 per la fornitura e l'installazione dell'impianto fotovoltaico nella causa Z costituissero elementi sufficienti ad attestare in modo oggettivo l'esistenza di una decisione sulla destinazione, in combinazione con tutti gli altri elementi pertinenti dinanzi a tale giudice.

45. Tale approccio rispetta altresì i principi fondamentali delle norme relative all'IVA in materia di rettifiche e detrazioni. Si noti che «i periodi di rettifica delle detrazioni sono in sé ininfluenti sulla nascita del diritto a detrazione dell'IVA (…), il quale (…) è determinato dalla mera qualità in cui l'interessato agisce al momento dell'acquisizione del bene in questione» [44]. Il sistema di rettifica delle detrazioni ha la vocazione di garantire l'esattezza delle detrazioni e quindi la neutralità dell'imposizione fiscale [45]. Invero, è costante giurisprudenza della Corte che le modalità di esercizio del diritto alla detrazione sono assimilabili a requisiti o a condizioni di natura formale. [46]

46. Infine, come indicato supra al paragrafo 21, sono stati espressi dubbi sul fatto che Z agisse in qualità di imprenditore al momento dell'acquisto dell'impianto fotovoltaico, interrogandosi circa il diritto a detrazione di Z alla luce della sentenza Gmina Ryjewo. Tuttavia, l'impianto fotovoltaico è stato utilizzato, almeno in parte, ai fini delle operazioni di Z soggette a imposta a valle, l'investimento è stato realizzato per l'esercizio di un'attività economica e la detrazione era diretta alle operazioni che Z intendeva effettuare (supra paragrafo 37). Inoltre, anziché fornire indicazioni che limiterebbero la potenziale qualificazione di Z come «soggetto passivo», la sentenza Gmina Ryjewo sostiene l'ampia accezione dell'espressione «soggetto passivo» [47].

47. In conclusione, sebbene debba essere verificato dal giudice del rinvio alla luce dei principi giuridici già discussi, E sembra aver avuto il diritto a una detrazione parziale dell'imposta assolta a monte al momento dell'acquisto dell'ufficio in questione, così come Z al momento dell'acquisto dell'impianto fotovoltaico.

B. Decisione riconoscibile sulla destinazione come requisito formale o sostanziale e termine per la sua comunicazione alle autorità tributarie

1. Decisione riconoscibile sulla destinazione

48. In base alla giurisprudenza costante della Corte, l'amministrazione fiscale deve disporre delle informazioni necessarie per stabilire che siano soddisfatti i requisiti sostanziali che davano diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte in un dato caso, nonostante gli inadempimenti dei

[42] Occorre tuttavia rilevare che le norme in materia di prova degli Stati membri non devono pregiudicare l'efficacia del diritto dell'Unione e devono rispettare i diritti garantiti da tale ordinamento, in particolare dalla Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. V., ad esempio, sentenza del 4 giugno 2020, C.F. (Controllo fiscale) (C-430/19, EU:C:2020:429, punto 45), che fa riferimento alla sentenza del 16 ottobre 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, punto 37).

[43] Come sottolineato nelle osservazioni scritte della Repubblica federale di Germania, la Corte si è pronunciata in tal senso nella sua sentenza dell'11 luglio 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punto 26).

[44] Sentenza del 22 ottobre 2015, Sveda (C-126/14, EU:C:2015:712, punto 36), che richiama la sentenza dell'11 luglio 1991, Lennartz (C-97/90, EU:C:1991:315, punti 8 e 20).

[45] Ad esempio, sentenza del 30 marzo 2006, Uudenkaupungin kaupunki (C-184/04, EU:C:2006:214, punto 26).

[46] Ad esempio, sentenza del 19 ottobre 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punto 40).

[47] Sentenza del 25 luglio 2018 (C-140/17, EU:C:2018:595, punti 54 e 55).

requisiti formali che vengono contestati [48]. Come si è visto, la decisione sulla destinazione è essenziale per accertare il diritto a detrazione. Essa non costituisce soltanto un requisito formale a fini di controllo [49], né è un obbligo contabile e di dichiarazione [50]. Al contrario, l'assenza di una decisione riconoscibile sulla destinazione impedisce che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali [51], dal momento che è la stessa decisione sulla destinazione a determinare se la detrazione dell'imposta a monte in relazione a beni ad uso misto è possibile e in quale misura.

49. Pertanto, come sostenuto nelle osservazioni scritte del Finanzamt N, l'esistenza di una decisione riconoscibile sulla destinazione è un requisito sostanziale, ma va sottolineato che la detrazione dell'imposta a monte nel periodo di dichiarazione IVA relativo all'acquisto in questione è solo un elemento, per quanto potenzialmente determinante, attestante l'esistenza della decisione sulla destinazione [52]. Allo stesso modo, l'assenza di una siffatta dichiarazione non esclude assolutamente l'esistenza di una decisione sulla destinazione.

2. Termine per la comunicazione di una decisione sulla destinazione

50. L'amministrazione fiscale deve disporre delle informazioni necessarie per stabilire che i requisiti sostanziali ai fini della detrazione dell'IVA assolta a monte siano soddisfatti, il che deve essere verificato dal giudice del rinvio [53]. Dal momento che l'amministrazione tributaria dispone delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo, in quanto destinatario delle transazioni in questione, è debitore dell'IVA, essa non può imporre, con riguardo al diritto di quest'ultimo di detrarre tale imposta, condizioni supplementari che possono avere l'effetto di vanificare l'esercizio dello stesso [54].

51. Si pone dunque la questione se l'imposizione del termine in oggetto, la conseguente perdita del diritto a detrazione che si evince dalla giurisprudenza del giudice del rinvio e una presunzione, nella giurisprudenza del giudice del rinvio, della destinazione al patrimonio privato in mancanza di prove di destinazione al patrimonio d'impresa siano condizioni supplementari tali da produrre un effetto di tal genere.

52. Ai sensi degli articoli 167 e 179 della direttiva IVA, il diritto a detrazione va esercitato, in linea di principio, nello stesso periodo in cui esso è sorto, ossia nel momento in cui l'imposta diviene esigibile [55]. Tuttavia, ai sensi degli articoli 180 e 182 della citata direttiva, un soggetto passivo può essere autorizzato ad operare la detrazione oltre tale periodo, fatto salvo il rispetto delle condizioni e delle modalità fissate dalle normative nazionali [56].

48 Sentenza del 7 marzo 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punto 38).

49 V. sentenza del 7 marzo 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punto 32).

50 Ibidem, punto 34.

51 Ibidem, punto 35, che fa riferimento alla sentenza del 28 luglio 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punto 46).

52 Supra, paragrafo 44.

53 Sentenza del 12 settembre 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, punto 43).

54 Sentenza del 7 agosto 2018, TGE Gas Engineering (C-16/17, EU:C:2018:647, punto 46 e giurisprudenza ivi citata). V., analogamente, ad esempio, sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punto 42, e giurisprudenza ivi citata).

55 Sentenza del 28 luglio 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punto 31).

56 Ibidem, punto 32 e giurisprudenza ivi citata. Nella sentenza del 27 marzo 2019, Mydibel (C-201/18, EU:C:2019:254, punto 32), la Corte ha osservato che «[l]'articolo 187 della direttiva [IVA] descrive determinate modalità di rettifica della detrazione dell'IVA relativamente ai beni di investimento. In particolare, dall'articolo 187, paragrafo 1, di tale direttiva risulta che, per quanto riguarda detti beni, la rettifica deve essere ripartita su cinque anni, periodo che può essere prolungato fino a venti anni per i beni di investimento immobiliari».

53. La giurisprudenza ha già accertato che l'imposizione, da parte degli Stati membri, di limiti di tempo entro cui detrarre l'IVA a monte è accettata nel diritto dell'Unione per garantire la certezza del diritto, nel rispetto dei requisiti di effettività e di equivalenza [57]. Spetta al giudice del rinvio stabilire se sia conforme ai principi di effettività e di equivalenza il termine oltre il 31 maggio 2015, per quanto riguarda la dichiarazione annuale dell'IVA per il 2014, ai fini della comunicazione della decisione sulla destinazione, che costituisce effettivamente un limite temporale per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta a monte.

54. In base alla giurisprudenza della Corte, quanto al principio di effettività, si deve prendere in considerazione la durata totale del termine di decadenza e gli organi giurisdizionali degli Stati membri devono valutare se tale termine renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta [58].

55. In assenza della perdita in toto, secondo il diritto di uno Stato membro, del diritto a detrazione dell'imposta assolta a monte per l'omessa comunicazione alle autorità tributarie, entro il 31 maggio 2015, degli elementi che attestano in modo oggettivo l'esistenza di una decisione sulla destinazione, il termine impartito di cui trattasi non sembra poter essere contestato dal punto di vista del diritto dell'Unione [59].

56. Tuttavia, la giurisprudenza ha altresì accertato che il fatto di sanzionare l'inosservanza da parte del soggetto passivo degli obblighi contabili e di dichiarazione con un diniego del diritto a detrazione eccede quanto necessario per conseguire l'obiettivo di garantire il corretto adempimento di tali obblighi, posto che il diritto dell'Unione non vieta agli Stati membri di irrogare, se del caso, un'ammenda o una sanzione pecuniaria proporzionata alla gravità dell'infrazione [60], quali alternative proporzionate all'eliminazione del diritto a detrazione.

57. In sintesi, l'azione dello Stato membro non deve arrecare un pregiudizio eccessivo al principio di neutralità dell'IVA [61]. Più precisamente, quando non siano accertati frodi fiscali o danni per il bilancio dello Stato, secondo la Corte, in considerazione del ruolo preponderante che il diritto alla detrazione occupa nel sistema comune dell'IVA, la perdita del diritto a detrazione qualora l'imposta sia versata in ritardo appare sproporzionata [62]. Un versamento tardivo dell'IVA non può essere assimilato, di per sé, a una frode [63]. In tali circostanze, una risposta adeguata è rappresentata da una sanzione amministrativa pecuniaria [64] o dal versamento di interessi moratori [65].

[57] Ibidem, punti da 33 a 38 e giurisprudenza ivi citata. V. altresì, ad esempio, sentenza del 26 aprile 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punto 38) e sentenza del luglio 2020, Terracult, (C-835/18, EU:C:2020:520, punto 32).

[58] Sentenze del 12 luglio 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punti 52 e 58), e del 26 aprile 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punti 38 e 41). V. altresì, ad esempio, sentenza del 2 luglio 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punto 32).

[59] Ciò è soggetto al principio secondo cui i termini imposti dagli Stati membri non possono «essere utilizzat[i] in modo tale da rimettere sistematicamente in discussione il diritto alla detrazione dell'IVA». V. sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen (C-533/16, EU:C:2018:204, punto 48).

[60] Sentenza del 12 settembre 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România (C-69/17, EU:C:2018:703, punto 37), che richiama le sentenze del 9 luglio 2015, Salomie e Oltean (C-183/14, EU:C:2015:454, punto 63), e del 7 marzo 2018, Dobre (C-159/17, EU:C:2018:161, punto 34). V. altresì, ad esempio, sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punti 47 e 48).

[61] Sentenza dell'8 maggio 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punto 33).

[62] Sentenza del 12 luglio 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punti da 65 a 70). V. altresì sentenza del 26 aprile 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punto 51). V. sentenza del 19 ottobre 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punto 43).

[63] Sentenza del 12 luglio 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punto 74). V., altresì sentenza del 19 ottobre 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punto 56), in cui la Corte ha statuito che se è vero che «l'omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali previste dalla legge può essere considerata un indizio di evasione, tuttavia essa non prova in modo inconfutabile l'esistenza di un'evasione dell'IVA».

[64] Sentenza del 26 aprile 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punto 49).

[65] Sentenza del 12 luglio 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punto 75).

58. La Corte ha inoltre dichiarato che, poiché il diniego del diritto a detrazione è un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce, incombe alle amministrazioni finanziarie competenti dimostrare in termini giuridicamente validi la sussistenza degli elementi oggettivi che comprovano l'esistenza di un'evasione o di un abuso. Spetta poi ai giudici nazionali verificare se le amministrazioni finanziarie interessate abbiano dimostrato l'esistenza di detti elementi oggettivi [66]. Tali elementi non figurano nel fascicolo.

59. La soluzione sarebbe diversa se l'inosservanza del termine del 31 maggio 2015 indicasse che il requisito sostanziale degli elementi che attestino in modo oggettivo l'esistenza della parziale destinazione al patrimonio dell'impresa non aveva potuto essere soddisfatto [67]. Tuttavia, se le autorità tributarie hanno ricevuto comunicazione della decisione sulla destinazione, attraverso elementi sufficienti ad attestarne l'oggettiva esistenza, il 28 settembre 2016 nella causa E e il 29 febbraio 2016 nella causa Z, potrebbero senz'altro essere soddisfatti i requisiti sostanziali per la detrazione dell'IVA [68]. Inoltre, il periodo di ritardo sia di E che di Z non potrebbe essere descritto come ingestibile sotto il profilo amministrativo. La richiesta di detrazione dell'imposta a monte presentata da E è stata ricevuta dall'Ufficio delle imposte il 28 settembre 2016, vale a dire sedici mesi dopo la scadenza del termine del 31 maggio 2015, e Z ha presentato la dichiarazione dell'imposta sul volume d'affari il 29 febbraio 2016, nove mesi dopo la scadenza del termine del 31 maggio 2015.

60. Per completezza, si potrebbe aggiungere che dubbi circa il rispetto del principio di proporzionalità e un'eccessiva lesione del principio di neutralità potrebbero altresì sorgere in relazione alla giurisprudenza del giudice del rinvio, già menzionata supra al paragrafo 14, nella misura in cui la proroga del termine per il deposito dei conti annuali non si estende alla proroga del termine per la comunicazione della decisione sulla destinazione per quanto riguarda i beni ad uso misto. Ci si potrebbe interrogare anche in relazione al principio di equivalenza.

V. Risposte alle questioni pregiudiziali

61. Sono giunto alla conclusione che, nelle circostanze del procedimento principale, 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 comunicata alcuna decisione relativa alla destinazione del bene, riconoscibile dalle autorità tributarie, è incompatibile con l'articolo 168, lettera a), in combinato disposto con l'articolo 167 della direttiva IVA. Lo stesso deve necessariamente valere per una presunzione di destinazione di beni ad uso misto al patrimonio privato, quando la sanzione è, analogamente, la perdita del diritto a detrazione.

62. Secondo la costante giurisprudenza della Corte, il diritto a detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Il regime delle detrazioni è inteso a esonerare interamente il soggetto passivo dall'IVA dovuta o

[66] Sentenza del 12 aprile 2018, Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17, EU:C:2018:249, punto 39), che richiama la sentenza del 28 luglio 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punto 52).

[67] Incombe al contribuente che chiede la detrazione dell'IVA l'onere di dimostrare di soddisfare le condizioni per fruirne. Le autorità tributarie interessate possono dunque esigere dal contribuente stesso le prove che esse ritengano necessarie per valutare se debba concedersi o meno la detrazione richiesta. V. sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punto 46 e giurisprudenza ivi citata).

[68] Ciò è diverso dalla situazione che ho esaminato nelle mie conclusioni nella causa Văda n (C-664/16, EU:C:2018:346, v., in particolare, paragrafo 80), in cui la conservazione delle fatture ha impedito che fosse fornita la prova certa del soddisfacimento dei requisiti sostanziali.

assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, a loro volta soggette all'IVA [69].

63. Ai sensi dell'articolo 273 della direttiva IVA, gli Stati membri possono adottare misure per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare le evasioni, ma tali misure devono essere conformi ai principi di proporzionalità e di neutralità [70] e non devono rimettere sistematicamente in questione il diritto alla detrazione dell'IVA [71].

64. Infine, dato che l'ordinanza di rinvio si interroga principalmente sulla compatibilità della giurisprudenza del giudice del rinvio con i principi pertinenti del diritto dell'Unione, occorre ricordare che l'obbligo di interpretazione conforme include quello, per i giudici nazionali, di modificare, se del caso, una giurisprudenza consolidata se questa si basa su un'interpretazione del diritto nazionale incompatibile con il diritto dell'Unione [72].

VI. Conclusione

65. Propongo pertanto di rispondere alle questioni pregiudiziali sollevate dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania) come segue:

«1. Nelle circostanze del procedimento principale, 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 comunicata alcuna decisione relativa alla destinazione del bene, riconoscibile dalle autorità tributarie, è incompatibile con 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, come modificata dalla direttiva 2009/162/UE del Consiglio, del 22 dicembre 2009.

2. Nelle circostanze del procedimento principale, 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, è incompatibile con l'articolo 168, lettera a), della [direttiva 2006/112]».

[69] Sentenza del 26 aprile 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punti da 42 a 43 e giurisprudenza ivi citata). V. altresì, ad esempio, sentenze del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos (C-516/14, EU:C:2016:690, punti da 37 a 39); del 26 aprile 2018, Zabrus Siret (C-81/17, EU:C:2018:283, punti da 32 a 34); e del 21 novembre 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punti da 39 a 40).

[70] Sentenza del 21 novembre 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

[71] Sentenza del 28 luglio 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punto 49 e giurisprudenza ivi citata).

[72] Ad esempio, sentenza del 4 marzo 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punto 60 e giurisprudenza ivi citata).