Giurisprudenza

Immobile e impianto fotovoltaico, verifica della proporzionalità

15 Ottobre 2021

All'attenzione della giurisprudenza unionale è la questione della correlazione tra la comunicazione della destinazione di un bene al patrimonio dell'impresa e il diritto alla detrazione dell'Iva

Thumbnail Image not found or type unknown Se un soggetto passivo ha il diritto di decidere di destinare un bene al patrimonio della sua impresa e, al più tardi alla scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione annuale dell'Iva, l'amministrazione fiscale nazionale non sia stata messa in condizione di accertare una tale destinazione del bene mediante una decisione esplicita o indizi sufficienti, la stessa può negare il diritto a detrarre l'Iva relativo al bene, considerando che è stato destinato al patrimonio privato del soggetto passivo, salvo che modalità giuridiche concrete rivelino che quest'ultima facoltà non è conforme al principio di proporzionalità. È quanto conclude la sentenza della Corte dell'Unione europea in relazione alle cause riunite C-45-46/2020.

La fattispecie e le questioni pregiudiziali

Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione dell'articolo 167 e dell'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112/Ce sull'Iva e sono state presentate nell'ambito di due controversie che oppongono la amministrazione finanziaria tedesca a due società in merito al diniego, da parte dell'amministrazione, di detrazioni dell'Iva effettuate dalle stesse in ragione della mancata comunicazione di una decisione sulla destinazione del bene, riconoscibile dall'amministrazione fiscale prima della scadenza del termine previsto dalla legge per la presentazione della dichiarazione annuale dell'Iva.

Con riferimento alla controversia C-45/20, la società A gestisce un'impresa d'installazione di ponteggi e ha affidato a uno studio di architetti la realizzazione di planimetrie relative alla costruzione di una casa unifamiliare. Tali planimetrie indicavano che la casa avrebbe avuto una

superficie abitabile totale di 149,75 m² e avrebbe ospitato, al piano terra, una stanza qualificata come “ufficio”, di una superficie pari a 16,57m².

Nella sua dichiarazione annuale relativa all'Iva, la società A ha fatto valere, per la prima volta, un diritto alla detrazione per imposte assolute a monte per la costruzione dell'ufficio. A seguito di una verifica fiscale, è stata negata tale detrazione. Il reclamo di A avverso tale diniego e il suo ricorso dinanzi alla competente autorità giurisdizionale avverso la decisione adottata a seguito di tale reclamo sono stati respinti. Il giudice ha motivato la sua decisione indicando che la destinazione del bene interessato al patrimonio dell'impresa era avvenuta dopo la data di scadenza del termine per la presentazione della dichiarazione annuale relativa all'Iva.

Con riferimento alla controversia C-46/20, la società B ha acquistato un impianto fotovoltaico la cui produzione di energia elettrica era, in parte utilizzata per il proprio consumo e, in parte, rivenduta ad un fornitore di energia. Il contratto di riacquisto di energia elettrica concluso tra B e tale fornitore prevedeva una remunerazione alla quale veniva aggiunta l'Iva. B ha quindi inviato all'Ufficio una dichiarazione relativa all'Iva con cui ha detratto, per la prima volta, importi che riguardavano essenzialmente l'imposta assolta a monte, figuranti per la consegna e l'installazione del suo impianto fotovoltaico. In esito ad una verifica fiscale, l'ufficio delle imposte ha negato tale detrazione in ragione del fatto che B non aveva preso la decisione sulla destinazione di tale bene al patrimonio della sua impresa entro la data di scadenza del termine di presentazione della dichiarazione annuale relativa all'Iva. Il reclamo di B avverso tale diniego e il suo ricorso dinanzi alla competente autorità giurisdizionale avverso la decisione adottata a seguito del suo reclamo sono stati respinti

A e B hanno quindi proposto un ricorso dinanzi al giudice del rinvio, a sostegno del quale entrambi affermano, in sostanza, che le autorità tributarie erano tenute a prendere in considerazione elementi che attestano la loro decisione di destinare al patrimonio della loro impresa beni oggetto di uso misto, quali planimetrie per la costruzione indicanti l'uso di una stanza come ufficio o l'uso effettivo di beni ai fini delle attività dell'impresa. Le stesse sostengono inoltre che la condizione relativa alla comunicazione, entro il termine di legge, degli elementi che attestano una decisione di destinazione di attivi ad uso misto al patrimonio di un'impresa, fissata dalla giurisprudenza del giudice del rinvio, non può essere mantenuta.

Tutto ciò premesso, la competente autorità giurisdizionale ha sottoposto al vaglio pregiudiziale della Corte Ue le seguenti questioni con cui il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 168, lettera a), della direttiva Iva, in combinato disposto con l'articolo 167 di quest'ultima, debba essere interpretato nel senso che esso osta a disposizioni nazionali interpretate da un giudice nazionale in modo tale che qualora un soggetto passivo abbia il diritto di decidere di destinare un

bene al patrimonio della sua impresa e, al più tardi alla scadenza del termine previsto dalla legge per la presentazione della dichiarazione annuale dell'Iva, l'amministrazione fiscale nazionale competente non sia stata messa in condizione di accertare una tale destinazione del bene tramite una decisione esplicita o indizi sufficienti, essa può negare il diritto alla detrazione dell'Iva relativo al bene considerando che è stato destinato al patrimonio privato del soggetto passivo.

Le valutazioni della Corte Ue

Per quanto riguarda le condizioni alle quali è subordinato il diritto, di un soggetto passivo, di decidere di destinare un bene al patrimonio della sua impresa, occorre ricordare che, sulla base di una consolidata giurisprudenza unionale, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'Iva di cui sono debitori l'Iva dovuta o versata a monte per i beni acquistati e i servizi loro prestati costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'Iva istituito dalla normativa dell'Unione.

Per i beni che possono essere utilizzati a fini sia professionali sia privati, un soggetto passivo ha il diritto, ai fini dell'Iva, di decidere in merito alla loro destinazione al patrimonio della sua impresa. Tali beni comprendono beni di investimento che, ai sensi dell'articolo 189, lettera a), della direttiva Iva, possono essere definiti dagli Stati membri e che, secondo la giurisprudenza della Corte, comprendono 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.

Pertanto, secondo una consolidata giurisprudenza, in caso di utilizzo di un bene di investimento a fini sia privati sia professionali, il soggetto passivo ha la possibilità di scegliere, ai fini della detrazione dell'Iva, o di inserire il bene medesimo integralmente nel patrimonio della propria impresa, o di conservarlo integralmente nel proprio patrimonio privato oppure di inserirlo nella propria impresa solamente a concorrenza dell'utilizzo professionale effettivo.

Se il soggetto passivo sceglie di trattare beni d'investimento utilizzati a fini professionali e a fini privati come beni d'impresa, l'Iva dovuta a monte sull'acquisto di tali beni è in linea di principio integralmente e immediatamente detraibile. Per i beni immobili, l'articolo 168-bis della direttiva Iva precisa tuttavia che la detrazione dell'Iva sulle spese relative a tali beni è ammissibile soltanto limitatamente alla parte di uso dei beni ai fini delle attività dell'impresa del soggetto passivo.

Se un soggetto passivo sceglie di inserire un bene d'investimento solo parzialmente nella sua impresa, l'Iva dovuta a monte sul suo acquisto è, in linea di principio, detraibile solo fino a concorrenza del suo uso effettivo per le esigenze dell'impresa.

Inoltre, al momento dell'acquisto di tali beni, è la scelta del soggetto passivo di agire in tale qualità, vale a dire per le esigenze della propria attività economica, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva Iva, che determina l'applicazione del sistema dell'Iva e, di conseguenza, del meccanismo di detrazione. Ne consegue che tale scelta costituisce, una condizione sostanziale del

diritto alla detrazione.

Per valutare se un soggetto passivo abbia agito in tale qualità al momento dell'acquisto di un bene, la Corte ha precisato che, se una dichiarazione sull'intenzione di destinare un bene ad 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 del genere non esclude che una tale intenzione possa risultare in modo implicito.

Tra gli elementi che possono far risultare in modo implicito tale intenzione figurano, in particolare, la natura dei beni in questione, la qualità della persona che agisce nonché il periodo di tempo intercorso tra l'acquisto dei beni e il loro impiego ai fini delle attività economiche del soggetto passivo

Invece, è di per sé irrilevante che il bene interessato non sia stato da subito utilizzato per operazioni imponibili, dal momento che l'uso che si fa del bene determina solo l'entità della detrazione iniziale o della eventuale rettifica successiva, ma non l'insorgenza del diritto alla detrazione.

Nel caso di specie, spetterà pertanto al giudice del rinvio valutare se dall'insieme dei dati delle controversie principali si possa dedurre che A e B abbiano agito ciascuno in qualità di soggetto passivo al momento dell'acquisto dei beni ad uso misto, ossia, rispettivamente, un ufficio all'interno di un immobile ad uso essenzialmente privato e un impianto fotovoltaico parzialmente utilizzato a fini privati, e abbiano espresso l'intenzione di destinarli alle loro imprese.

A tal proposito, la destinazione quale ufficio di una stanza di dimensioni ragionevoli sulle planimetrie relative alla costruzione di una casa unifamiliare può costituire un indizio di una tale intenzione. Tuttavia, allorché una stanza così qualificata sulle planimetrie relative alla costruzione di una casa unifamiliare non sia necessariamente destinata all'uso di attività economica del soggetto passivo, occorrerà rafforzare la volontà di quest'ultimo di destinare tale stanza alla sua impresa con altri elementi oggettivi che attestino tale uso. In relazione alla altra ipotesi descritta, la conclusione, nel corso dell'anno dell'acquisto e dell'installazione di un impianto fotovoltaico, di un contratto relativo al riacquisto dell'energia elettrica prodotta da tale impianto può costituire un indizio della sua destinazione a un'attività economica se le condizioni di tale riacquisto corrispondono a quelle offerte a professionisti e non a privati.

Inoltre, le detrazioni dell'Iva operate da soggetti passivi nelle loro dichiarazioni fiscali sono idonee a dimostrare una tale decisione di destinazione qualora ne siano la conseguenza. Tali detrazioni costituiscono inoltre un indizio del fatto che un soggetto passivo ha inteso destinare un bene alla sua impresa al momento del suo acquisto. È stato così già giudicato che, quando un soggetto

passivo detrae, nella dichiarazione alle autorità tributarie, gli importi dovuti a titolo dell'Iva al momento dell'acquisto di un bene, si ritiene che esso abbia destinato tale bene alla sua impresa. Invece, l'assenza di detrazioni operate nella dichiarazione Iva provvisoria relativa al periodo durante il quale il bene è stato acquistato non consente, di per sé, di concludere che il soggetto passivo abbia scelto di non destinare il bene di cui trattasi alla sua impresa.

Inoltre, per quanto riguarda l'obbligo, di un soggetto passivo, di portare a conoscenza dell'amministrazione fiscale la sua decisione di destinazione al più tardi alla scadenza del termine previsto dalla legge per la presentazione della dichiarazione annuale dell'Iva, ossia, nel caso di specie, il 31 maggio dell'anno successivo a quello in cui è stata adottata la decisione di destinazione, occorre ricordare che, ai sensi dell'articolo 179, primo comma, della direttiva Iva, il diritto alla detrazione va esercitato, in linea di principio, durante lo stesso periodo in cui esso è sorto, ossia, alla luce dell'articolo 167 della direttiva Iva, quando l'imposta diviene esigibile.

Tuttavia, in forza degli articoli 180 e 182 della direttiva Iva, un soggetto passivo può essere autorizzato a operare la detrazione anche se non ha esercitato il proprio diritto nel periodo in cui tale diritto è sorto, purché siano rispettate alcune condizioni e modalità fissate dalle normative nazionali.

Per di più, in linea con l'articolo 250, paragrafo 1, della direttiva Iva, in combinato disposto con l'articolo 252 di quest'ultima, la normativa nazionale deve prevedere l'obbligo, per il soggetto passivo, di presentare una dichiarazione Iva contenente tutti i dati necessari per determinare l'importo esigibile e quello delle detrazioni da operare relative a un periodo d'imposta della durata massima di un anno, e ciò entro un termine che non può superare di due mesi la scadenza di ogni periodo d'imposta.

Inoltre, l'articolo 261, paragrafo 1 della direttiva consente agli Stati membri di chiedere al soggetto passivo una dichiarazione su tutte le operazioni effettuate nell'anno precedente, che contenga tutti i dati sopra menzionati, senza tuttavia fissare un termine per la presentazione di tale dichiarazione.

Pertanto, la direttiva Iva non osta agli obblighi che, come quelli applicabili nel caso di specie, impongono ai soggetti passivi di portare a conoscenza dell'amministrazione fiscale la loro decisione di destinare un bene d'investimento al patrimonio della loro impresa procedendo alle corrispondenti detrazioni nelle loro dichiarazioni Iva provvisorie e nella loro dichiarazione annuale relativa all'Iva che deve essere presentata a tale amministrazione al più tardi nei cinque mesi successivi all'anno in cui tale decisione di destinazione è stata adottata.

Tuttavia, nella misura in cui la giurisprudenza nazionale sanziona il mancato rispetto di tale termine entro il quale un soggetto passivo dovrebbe esplicitamente, o implicitamente ma chiaramente, portare tale decisione a conoscenza dell'amministrazione fiscale con la perdita del

suo diritto a detrazione risultante da tale decisione, si osserva che se è vero che l'adozione di una decisione di destinazione costituisce una condizione sostanziale per l'esercizio di tale diritto, la sua comunicazione all'amministrazione fiscale ne è solo una condizione formale. Orbene, secondo una giurisprudenza costante della Corte, una violazione dei requisiti formali non può, in linea di principio, comportare una perdita del diritto alla detrazione.

Una diversa soluzione può imporsi qualora l'inosservanza di tali requisiti formali abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del soddisfacimento dei requisiti sostanziali.

Nel caso di specie, previa verifica da parte del giudice del rinvio, il mancato rispetto del termine entro il quale essi avrebbero dovuto far conoscere la loro decisione di destinazione dei beni non è tale da impedire loro di fornire la prova certa del fatto che essi avevano adottato una tale decisione al momento dell'acquisto dei beni d'investimento. Inoltre, non risulta che un tale termine sia stato imposto dal legislatore nazionale per prevenire comportamenti fraudolenti o abusivi.

Tuttavia, da una giurisprudenza costante della Corte emerge altresì che la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione senza limiti di tempo contrasterebbe con il principio di certezza del diritto, il quale esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, tenuto conto dei diritti e degli obblighi di quest'ultimo nei confronti dell'amministrazione fiscale, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione.

Pertanto, un termine di decadenza la cui scadenza porti a sanzionare il contribuente non sufficientemente diligente, il quale abbia ommesso di richiedere la detrazione dell'Iva a monte, privandolo del diritto alla detrazione, non può essere considerato come incompatibile con il regime instaurato dalla direttiva Iva, purché, per un verso, tale termine si applichi allo stesso modo ai diritti analoghi in materia fiscale fondati sul diritto interno e a quelli fondati sul diritto dell'Unione (principio di equivalenza) e, per altro verso, esso non renda in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione (principio di effettività).

Per quanto riguarda il rispetto del principio di equivalenza, il termine previsto dalla normativa nazionale corrisponde a quello impartito ai contribuenti per la presentazione delle dichiarazioni fiscali in generale. Previa verifica da parte del giudice del rinvio, tale normativa nazionale non appare pertanto aver previsto, in materia di Iva, un regime diverso da quello applicabile in altre materie fiscali di diritto interno.

Per quanto riguarda il rispetto del principio di effettività, non appare che detto termine, di per sé, renda, in pratica, impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione, dato che l'articolo 179, primo comma, della direttiva Iva prevede che tale diritto si eserciti, in linea di principio, nello stesso periodo in cui tale diritto è sorto.

Tuttavia, in linea con il principio di proporzionalità, gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che,

pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dalla normativa nazionale, pregiudichino il meno possibile i principi stabiliti dalla normativa dell'Unione, quale il principio fondamentale del diritto a detrazione dell'Iva.

Occorre pertanto che il giudice del rinvio valuti se il termine di decadenza per la presentazione della dichiarazione annuale dell'Iva sia proporzionato all'obiettivo di garantire il rispetto del principio della certezza del diritto.

A tal proposito, si deve tener conto tanto della possibilità per le autorità nazionali di imporre a un soggetto passivo negligente sanzioni meno lesive del principio di neutralità rispetto al totale diniego del diritto a detrazione, quali sanzioni amministrative pecuniarie, quanto del fatto che un termine la cui scadenza si collochi oltre il 31 maggio dell'anno successivo a quello nel corso del quale è stata adottata la decisione di destinazione non appare incompatibile con il rispetto del principio di certezza del diritto e, dall'altro lato, del ruolo preponderante che il diritto a detrazione ricopre nel sistema comune dell'Iva.

Le conclusioni della Corte Ue

Tutto ciò premesso, i giudici della Corte Ue pervengono alla conclusione che l'articolo 168, lettera a), della direttiva Iva in combinato disposto con l'articolo 167 di quest'ultima, deve essere interpretato nel senso che esso non osta a disposizioni nazionali interpretate da un giudice nazionale in modo tale che, qualora un soggetto passivo abbia il diritto di decidere di destinare un bene al patrimonio della sua impresa e, al più tardi alla scadenza del termine previsto dalla legge per la presentazione della dichiarazione annuale dell'Iva, l'amministrazione fiscale nazionale competente non sia stata messa in condizione di accertare una tale destinazione del bene mediante una decisione esplicita o indizi sufficienti, essa può negare il diritto a detrazione dell'Iva relativo al bene considerando che è stato destinato al patrimonio privato del soggetto passivo, salvo che le modalità giuridiche concrete secondo cui tale facoltà può essere attuata rivelino che quest'ultima non è conforme al principio di proporzionalità.

Numero causa

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

Nome delle parti

Finanzamt N (causa C-45/20),

contro

Finanzamt G (causa C-46/20)

di

Marcello Maiorino

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/immobile-e-impianto-fotovoltaico-verifica-della-proporzionalita>