



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

10 febbraio 2022*

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 66, primo comma, lettera b) – Esigibilità dell'IVA – Incasso del prezzo – Articolo 167 – Origine e portata del diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte – Articolo 167 bis – Deroga – Contabilità di cassa – Locazione e sublocazione di un bene immobile destinato a un uso industriale o commerciale»

Nella causa C-9/20,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Finanzgericht Hamburg (Tribunale tributario di Amburgo, Germania), con decisione del 10 dicembre 2019, pervenuta in cancelleria il 10 gennaio 2020, nel procedimento

Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136

contro

Finanzamt Hamburg-Oberalster,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da C. Lycourgos, presidente della Quarta Sezione, facente funzione di presidente della Quinta Sezione, I. Jarukaitis (relatore) e M. Ilešič, giudici,

avvocato generale: E. Tanchev

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136, da M. Gerber, Steuerberater;
- per il governo tedesco, inizialmente da J. Möller e S. Eisenberg, e successivamente da J. Möller, in qualità di agenti;

* Lingua processuale: il tedesco.

- per il governo svedese, da O. Simonsson, C. Meyer-Seitz, M. Salborn Hodgson, H. Shev, H. Eklinder e R. Shahsavan Eriksson, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, inizialmente da R. Pethke e N. Gossement, e successivamente da R. Pethke, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 9 settembre 2021,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 167 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010 (GU 2010, L 189, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva IVA»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Grundstücksgemeinschaft Kollaustraße 136 (in prosieguo: la «Kollaustraße») e il Finanzamt Hamburg-Oberalster (amministrazione finanziaria di Hamburg-Oberalster, Germania) (in prosieguo: l'«amministrazione finanziaria») in merito alla determinazione del momento in cui sorge il diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA).

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 Il considerando 24 della direttiva IVA così recita:

«Le nozioni di fatto generatore ed esigibilità dell'imposta dovrebbero essere armonizzate affinché l'introduzione e le modificazioni successive del sistema comune di IVA abbiano effetto in tutti gli Stati membri alla stessa data».

- 4 Il considerando 4 della direttiva 2010/45 prevede quanto segue:

«Per aiutare le piccole e medie imprese che hanno difficoltà a pagare l'IVA all'autorità competente prima di aver ricevuto i pagamenti dai loro acquirenti/destinatari, occorre dare agli Stati membri la possibilità di autorizzare la contabilizzazione dell'IVA tramite un regime di contabilità di cassa che consenta al fornitore/prestatore di pagare l'IVA all'autorità competente quando ha ricevuto il pagamento relativo alla cessione/prestazione e che stabilisca il suo diritto a detrazione quando paga una cessione/prestazione. In tal modo, gli Stati membri potranno introdurre un regime facoltativo di contabilità di cassa che non andrà a incidere negativamente sui flussi di cassa legati alle loro entrate IVA».

- 5 Il titolo VI della direttiva IVA, intitolato «Fatto generatore ed esigibilità dell'imposta», comprende quattro capi. Al capo 2 di tale titolo, intitolato «Cessioni di beni e prestazioni di servizi», l'articolo 63 di tale direttiva così dispone:
- «Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi».
- 6 L'articolo 66 della medesima direttiva così precisa:
- «In deroga agli articoli 63, 64 e 65, gli Stati membri possono stabilire che, per talune operazioni o per talune categorie di soggetti passivi, l'imposta diventi esigibile in uno dei momenti seguenti:
- (...)
- b) non oltre il momento dell'incasso del prezzo;
- (...)».
- 7 Il titolo X della direttiva IVA, intitolato «Detrazioni», comprende cinque capi. Al capo 1 di tale titolo, intitolato «Origine e portata del diritto a detrazione», figurano in particolare gli articoli 167, 167 bis e 168 di tale direttiva.
- 8 L'articolo 167 della direttiva IVA così dispone:
- «Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».
- 9 Ai sensi dell'articolo 167 bis di tale direttiva:
- «Gli Stati membri possono prevedere, nel quadro di un regime opzionale, che il diritto a detrazione di un soggetto passivo per il quale l'IVA diventa esigibile solamente a norma dell'articolo 66, [primo comma,] lettera b), sia posposto fino al pagamento dell'IVA, al suo fornitore/prestatore, relativa ai beni ceduti o servizi resi a detto soggetto passivo.
- (...)».
- 10 L'articolo 168 della stessa direttiva 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;
- (...)».
- 11 Il capo 4 del titolo X della direttiva IVA, intitolato «Modalità di esercizio del diritto a detrazione», comprende in particolare gli articoli 178 e 179 di tale direttiva.

12 L'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA così recita:

«Per poter esercitare il diritto a detrazione, il soggetto passivo deve soddisfare le condizioni seguenti:

a) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera a), relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, essere in possesso di una fattura redatta conformemente al titolo XI, capo 3, sezioni da 3 a 6».

13 Ai sensi dell'articolo 179 di tale direttiva:

«Il soggetto passivo opera la detrazione globalmente, sottraendo dall'importo dell'imposta dovuta per un periodo d'imposta l'ammontare dell'IVA per la quale il diritto a detrazione è sorto, nello stesso periodo, ed è esercitato secondo quanto previsto all'articolo 178.

(...)».

14 Il titolo XI della medesima direttiva, intitolato «Obblighi dei soggetti passivi e di alcune persone non soggetti passivi», comprende otto capi, tra cui il capo 3, intitolato «Fatturazione». Alla sezione 4 di tale capo, intitolata «Contenuto delle fatture», l'articolo 226 della stessa direttiva precisa quanto segue:

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

(...)

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

(...)».

Diritto tedesco

15 L'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari), del 21 febbraio 2005 (BGBl. 2005 I, pag. 386), nella versione applicabile alla controversia principale (in prosieguo l'«UStG»), all'articolo 13, intitolato «Esigibilità dell'imposta», così dispone:

«(1) L'imposta diventa esigibile:

1. per le cessioni e le altre prestazioni:

a) nel caso di calcolo dell'imposta sulla base dei corrispettivi convenuti (articolo 16, paragrafo 1, prima frase), alla scadenza del periodo di dichiarazione provvisoria nel quale le prestazioni sono state eseguite. Lo stesso vale per le prestazioni parziali. Esse sussistono qualora, per determinate parti di una prestazione economicamente scindibile, il corrispettivo venga convenuto separatamente. Qualora il corrispettivo o parte del corrispettivo venga incassato

prima che la prestazione o la prestazione parziale sia eseguita, la relativa imposta diventa esigibile alla scadenza del periodo di dichiarazione provvisoria nel quale sono stati incassati il corrispettivo o una parte di esso,

b) nel caso di calcolo dell'imposta sulla base dei corrispettivi incassati (articolo 20), alla scadenza del periodo di dichiarazione provvisoria nel quale i corrispettivi sono stati incassati,

(...)».

16 L'articolo 15 di tale legge, intitolato «Detrazione dell'imposta assoluta a monte», prevede quanto segue:

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

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

(...)».

17 L'articolo 16 della medesima legge, intitolato «Calcolo dell'imposta, periodo d'imposta e tassazione individuale», così recita:

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

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

18 L'articolo 20 dell'UStG, intitolato «Calcolo dell'imposta in funzione dei corrispettivi incassati», precisa quanto segue:

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

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

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

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

calcoli l'imposta non in funzione dei corrispettivi convenuti (articolo 16, paragrafo 1, prima frase), bensì in funzione dei corrispettivi incassati.

(...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 19 La Kollaustraße, società di diritto civile, ha ceduto in locazione un terreno a destinazione industriale e commerciale di cui essa era a sua volta locataria.
- 20 La Kollaustraße e il suo locatore avevano validamente rinunciato all'esenzione di tali operazioni di locazione, optando per il loro assoggettamento all'IVA. In forza dell'articolo 20 dell'UStG, essi sono stati autorizzati dall'amministrazione finanziaria a calcolare l'IVA sulla base dei corrispettivi incassati, ossia, in altri termini, secondo il metodo della contabilità di cassa, e non sulla base dei corrispettivi convenuti. Con il contratto di locazione, la Kollaustraße disponeva di una ordinaria fattura permanente.
- 21 A decorrere dall'anno fiscale 2004, alla Kollaustraße sono state accordate dilazioni per il pagamento di parte dei canoni di locazione. Essa ha quindi proceduto al pagamento di una parte dei suoi canoni di locazione relativi agli anni dal 2009 al 2012 nel corso degli anni fiscali dal 2013 al 2016. Essa ha altresì beneficiato di una remissione del debito da parte del locatore nel 2016.
- 22 I pagamenti effettuati includevano tutti il 19% di IVA e la Kollaustraße ha esercitato il proprio diritto a detrazione dell'imposta assoluta a monte, indipendentemente dal periodo di locazione cui corrispondevano i pagamenti, nel corso del periodo di dichiarazione provvisoria, o dell'anno civile, nel quale aveva avuto luogo il pagamento.
- 23 Nell'ambito di una verifica, l'amministrazione finanziaria ha ritenuto che il diritto a detrazione dell'imposta assoluta a monte fosse sorto al momento della realizzazione dell'operazione, nella fattispecie la messa a disposizione del terreno su base mensile, e che avrebbe quindi dovuto essere invocato per gli anni fiscali corrispondenti.
- 24 Di conseguenza, sono stati emessi avvisi di accertamento per gli anni fiscali dal 2011 al 2015 nonché un avviso di accertamento provvisorio per l'anno fiscale 2016. In tali avvisi, l'imposta da detrarre è stata calcolata sulla base del canone di locazione convenuto ogni anno, il che ha dato luogo a una rettifica fiscale per un importo complessivo di EUR 18 409,67 per gli anni fiscali dal 2013 al 2016.
- 25 Si precisa che gli avvisi di accertamento per gli anni fiscali precedenti non sono stati rettificati, per sopraggiunta prescrizione. L'IVA che era stata inclusa nei canoni di locazione versati nel 2013 e nel 2014, corrispondenti ai periodi di locazione del 2009 e del 2010, non è stata imputata alla Kollaustraße come imposta assoluta a monte, in quanto l'amministrazione finanziaria ha ritenuto che il diritto a detrazione avrebbe dovuto essere invocato per gli anni fiscali 2009 e 2010.
- 26 Il 3 luglio 2017, la Kollaustraße ha presentato un reclamo contro gli avvisi di accertamento emessi per gli anni fiscali dal 2013 al 2016, il quale è stato respinto l'8 novembre 2017. Il 28 novembre 2017, la Kollaustraße ha quindi adito il Finanzgericht Hamburg (Tribunale tributario di Amburgo, Germania), dinanzi al quale ha dedotto la violazione della direttiva IVA, sostenendo che, quando il fornitore di beni o il prestatore di servizi calcola l'imposta di cui è debitore sulla base dei corrispettivi incassati, il diritto a detrazione del destinatario della cessione o della prestazione sorgerebbe soltanto al momento del pagamento del corrispettivo.
- 27 Dovendo stabilire se, quando il fornitore di beni o il prestatore di servizi calcola l'IVA sulla base dei corrispettivi incassati, il diritto a detrazione dell'IVA sorga al momento della realizzazione della cessione o della prestazione o soltanto al momento dell'incasso del corrispettivo, il giudice

del rinvio si interroga sulla compatibilità con il diritto dell'Unione della normativa tedesca in forza della quale il diritto a detrazione deve sempre essere invocato al momento dell'esecuzione della cessione o della prestazione.

- 28 Esso riferisce che, in forza della normativa tedesca, il diritto a detrazione sorge al momento della realizzazione della cessione di beni o della prestazione di servizi, a prescindere dal momento in cui l'imposta diventa esigibile nei confronti del fornitore o del prestatore e dal fatto che l'imposta sia calcolata dal fornitore o dal prestatore sulla base dei corrispettivi convenuti o sulla base dei corrispettivi incassati. Esso afferma, a tale riguardo, che il legislatore tedesco non si è avvalso della facoltà conferita agli Stati membri dall'articolo 167 bis della direttiva IVA, sicché, nel diritto tedesco, il diritto a detrazione del destinatario della cessione di beni o della prestazione di servizi sorge al momento della realizzazione della cessione o della prestazione anche qualora il fornitore o il prestatore sia un soggetto passivo assoggettato a imposta sulla base dei corrispettivi incassati.
- 29 Il giudice del rinvio nutre tuttavia un dubbio quanto alla compatibilità del diritto tedesco con il diritto dell'Unione alla luce dell'articolo 167 della direttiva IVA, in forza del quale il diritto a detrazione sorge solo quando l'imposta detraibile diventa esigibile.
- 30 Si potrebbe ritenere, a suo avviso, che il diritto tedesco sia contrario a un'applicazione rigorosa di tale articolo 167, in quanto, sebbene il legislatore nazionale si sia avvalso della facoltà conferita agli Stati membri di prevedere che l'imposta diventi esigibile nei confronti di taluni soggetti passivi solo al momento dell'incasso del prezzo, esso prevede che il diritto a detrazione dell'imposta assoluta a monte, anche in questo caso, sorga non appena la cessione o la prestazione sia stata eseguita, spezzando in tal modo il nesso tra l'esigibilità dell'imposta e il diritto a detrazione.
- 31 Il giudice del rinvio ritiene che una simile applicazione rigorosa dell'articolo 167 della direttiva IVA sia sostenuta dall'articolo 226, punto 7 bis, della medesima, il quale non è stato recepito nel diritto interno. Nonostante il mancato recepimento da parte della Repubblica federale di Germania di tale articolo 226, punto 7 bis, la dottrina sosterrrebbe che da esso risulta che il rapporto tra l'esigibilità dell'imposta e il diritto a detrazione stabilito all'articolo 167 della direttiva in parola è ormai imperativo.
- 32 Si potrebbe invece ritenere, a suo avviso, che il diritto tedesco sia compatibile con il diritto dell'Unione ove l'articolo 167 della direttiva IVA non stabilisca una norma imperativa, ma contenga soltanto un «principio guida». Una simile interpretazione deriverebbe da una dichiarazione del Consiglio dell'Unione europea e della Commissione europea riportata in un resoconto di lavori preparatori riguardante l'articolo 17, paragrafo 1, della sesta direttiva 77/388/CEE 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 (GU 1977, L 145, pag. 1), il cui tenore letterale è stato ripreso all'articolo 167 della direttiva IVA. Secondo tale dichiarazione, gli Stati membri potrebbero derogare al principio previsto a tale articolo 17, paragrafo 1, quando il fornitore di beni o il prestatore di servizi è tassato sulla base dei proventi che ha incassato.
- 33 Nell'eventualità in cui uno Stato membro possa derogare all'articolo 167 della direttiva IVA, il giudice del rinvio si chiede altresì se il soggetto passivo possa, in tali casi, ad ogni modo, far valere il diritto a detrazione nel corso del periodo d'imposta nel quale sarebbe sorto il diritto a detrazione secondo un'applicazione rigorosa di tale articolo, laddove non abbia più la possibilità di invocarlo per il periodo d'imposta precedente che è rilevante in forza del diritto nazionale.

- 34 A tale riguardo, il giudice del rinvio spiega che, in forza del diritto tedesco, un soggetto passivo che non ha proceduto alla detrazione dell'imposta a monte non può far valere il proprio diritto a detrazione per un periodo d'imposta successivo. Esso riferisce che, pertanto, il diritto a detrazione non può essere esercitato quando l'imposta a monte non può più essere invocata retroattivamente a causa della scadenza del termine di liquidazione dell'imposta, come nella controversia di cui è investito. Tuttavia, esso ritiene che l'articolo 167 della direttiva IVA potrebbe imporre una diversa valutazione in un caso del genere. Infatti, tenuto conto dell'importanza fondamentale del diritto a detrazione e al fine di garantire la neutralità dell'IVA, potrebbe risultare necessario, a suo avviso, consentire a un soggetto passivo di detrarre l'imposta assolta a monte nel corso del periodo d'imposta risultante dall'applicazione di tale articolo anche nel caso in cui il diritto nazionale deroghi a quest'ultimo.
- 35 Stante quanto precede, il Finanzgericht Hamburg (Tribunale tributario di Amburgo) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se l'articolo 167 della direttiva [IVA] osti a una normativa nazionale in virtù della quale il diritto a detrazione dell'imposta assolta a monte sorge già al momento della realizzazione dell'operazione, anche nel caso in cui in forza del diritto nazionale l'imposta diventa esigibile nei confronti del fornitore o del prestatore di servizi solo al momento dell'incasso del corrispettivo e il corrispettivo non è stato ancora versato;
- 2) In caso di risposta negativa alla prima questione: se l'articolo 167 della direttiva [IVA] osti a una normativa nazionale in virtù della quale il diritto a detrazione dell'imposta assolta a monte non può essere invocato per il periodo d'imposta per il quale il corrispettivo è stato versato qualora l'imposta diventi esigibile nei confronti del fornitore o del prestatore di servizi solo a seguito dell'incasso del corrispettivo, la prestazione sia già stata eseguita nel corso di un periodo d'imposta precedente e il diritto a detrazione non possa essere esercitato per tale periodo d'imposta per intervenuta prescrizione».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

- 36 Con la prima questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 167 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale che prevede che il diritto a detrazione dell'imposta assolta a monte sorge al momento della realizzazione dell'operazione nel caso in cui, in forza di una deroga nazionale ai sensi dell'articolo 66, primo comma, lettera b), della stessa direttiva, l'imposta diventi esigibile nei confronti del fornitore di beni o del prestatore di servizi solo al momento dell'incasso del corrispettivo e quest'ultimo non sia stato ancora versato.
- 37 Tale giudice precisa che, in forza dell'articolo 15, paragrafo 1, punto 1, prima frase, dell'UStG, il diritto a detrazione sorge quando la cessione di beni o la prestazione di servizi è stata realizzata, senza che si tenga conto del momento in cui l'imposta diventa esigibile nei confronti del fornitore di beni o del prestatore di servizi. È irrilevante, in particolare, che tale fornitore o tale prestatore calcoli l'imposta, a norma dell'articolo 16, paragrafo 1, prima frase, dell'UStG, sulla base dei corrispettivi convenuti o che la calcoli, a norma dell'articolo 20 dell'UStG, sulla base dei corrispettivi incassati.

- 38 In via preliminare, occorre esaminare i quesiti del giudice del rinvio relativi all'interpretazione, derivante da una dichiarazione del Consiglio e della Commissione riportata in un resoconto di lavori preparatori riguardante l'articolo 17, paragrafo 1, della direttiva 77/388, secondo la quale l'articolo 167 della direttiva IVA conterrebbe soltanto un principio guida e non una norma imperativa. A tale riguardo, va ricordato che una dichiarazione del genere non può essere presa in considerazione per interpretare una disposizione di diritto derivato quando, come nel procedimento principale, il contenuto della dichiarazione non trova alcun riscontro nel testo della disposizione di cui trattasi e non ha, pertanto, portata giuridica (sentenza del 26 febbraio 1991, Antonissen, C-292/89, EU:C:1991:80, punto 18).
- 39 Per giurisprudenza costante della Corte, nell'interpretare una disposizione del diritto dell'Unione, si deve tener conto non soltanto della lettera della stessa, ma anche del suo contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte (sentenza del 27 gennaio 2021, De Ruyter, C-361/19, EU:C:2021:71, punto 39 e giurisprudenza ivi citata).
- 40 Per quanto riguarda, in primo luogo, il tenore letterale dell'articolo 167 della direttiva IVA, esso è chiaro e inequivocabile, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 49 delle conclusioni. Tale articolo esprime una regola generale secondo la quale il sorgere del diritto a detrazione dell'IVA a monte, per il destinatario di beni o servizi, è fissato al momento in cui l'IVA corrispondente diventa esigibile nei confronti del fornitore di beni o del prestatore di servizi.
- 41 Per quanto riguarda, in secondo luogo, il contesto di tale disposizione, occorre ricordare che, in forza dell'articolo 63 della direttiva IVA, il fatto generatore dell'imposta si verifica e quest'ultima diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi.
- 42 Nondimeno, l'articolo 66, primo comma, lettera b), della direttiva IVA prevede che gli Stati membri possano, in deroga segnatamente al succitato articolo 63, stabilire che, per talune operazioni o per talune categorie di soggetti passivi, l'imposta diventi esigibile non oltre il momento dell'incasso del prezzo.
- 43 L'articolo 66 della direttiva IVA, dato che costituisce una deroga alla norma enunciata all'articolo 63 della medesima, deve essere interpretato restrittivamente [sentenza del 16 maggio 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, punto 24 e giurisprudenza ivi citata].
- 44 Sebbene il fatto che il legislatore dell'Unione abbia ampiamente esteso il campo d'applicazione delle deroghe ammissibili induca a ritenere che esso abbia inteso concedere agli Stati membri un'ampia discrezionalità, ciò non consente tuttavia di ritenere che uno Stato membro disponga di un margine di discrezionalità per determinare un momento di esigibilità dell'imposta diverso da uno di quelli previsti all'articolo 66, primo comma, lettere da a) a c), della direttiva IVA [sentenza del 16 maggio 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, punto 25 e giurisprudenza ivi citata].
- 45 Orbene, al fine di consentire un'interpretazione dell'articolo 66, primo comma, lettera b), della direttiva IVA che sia coerente con l'articolo 167 della medesima, ai sensi del quale il diritto a detrazione sorge quando l'imposta diventa esigibile, si deve concludere che, quando, a norma di tale articolo 66, primo comma, lettera b), l'imposta diventa esigibile non oltre il momento dell'incasso del prezzo, anche il diritto a detrazione sorge al momento di un tale incasso del prezzo.

- 46 In terzo luogo, tale conclusione è corroborata dall'obiettivo perseguito dalla direttiva IVA. Infatti, da un lato, va rilevato che tale direttiva istituisce un sistema comune di IVA basato, in particolare, su una definizione uniforme delle operazioni imponibili. Il considerando 24 della stessa direttiva precisa, in particolare, che le nozioni di «fatto generatore» e di «esigibilità dell'imposta» dovrebbero essere armonizzate affinché l'introduzione e le modificazioni successive del sistema comune di IVA abbiano effetto alla stessa data. Il legislatore dell'Unione ha inteso, così, armonizzare al massimo in tutti gli Stati membri la data in cui sorge il debito d'imposta al fine di garantirne un prelievo uniforme (sentenza del 2 maggio 2019, *Budimex*, C-224/18, EU:C:2019:347, punti 21 e 22).
- 47 Dall'altro lato, occorre ricordare che il diritto a detrazione dell'IVA costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA, che, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni e va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte dal soggetto passivo (sentenza del 21 novembre 2018, *Vădan*, C-664/16, EU:C:2018:933, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).
- 48 Tale regime è inteso a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano esse stesse soggette all'IVA (sentenza del 21 novembre 2018, *Vădan*, C-664/16, EU:C:2018:933, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).
- 49 Si deve rilevare, al riguardo, che la conclusione di cui al punto 45 della presente sentenza consente un'applicazione conforme a tali principi ove il soggetto passivo sia in grado di ottenere il diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte non appena l'imposta diventa esigibile nei confronti del fornitore di beni o del prestatore di servizi.
- 50 Tale conclusione non è rimessa in discussione dall'argomento avanzato dal governo tedesco secondo cui, non essendosi avvalso della facoltà offerta dall'articolo 167 bis della direttiva IVA, il diritto a detrazione sorge non appena la cessione di beni o la prestazione di servizi è effettuata in forza dell'interazione degli articoli 63 e 167 di tale direttiva e ciò indipendentemente dal fatto che l'imposta diventi esigibile per taluni soggetti passivi al momento dell'incasso del prezzo.
- 51 Come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 51 delle conclusioni, se il legislatore dell'Unione avesse voluto che il diritto a detrazione sorgesse invariabilmente al momento della cessione di beni o della prestazione di servizi, avrebbe potuto collegare il momento in cui sorge il diritto a detrazione al fatto generatore dell'imposta, che non è modificato dalle norme speciali di cui agli articoli da 64 a 67 della direttiva IVA, piuttosto che al momento in cui l'IVA diventa esigibile, che è soggetto a tali norme.
- 52 La conclusione di cui al punto 45 della presente sentenza non può essere rimessa in discussione neppure dall'argomento avanzato dal governo tedesco secondo cui l'articolo 167 bis della direttiva IVA non avrebbe un ambito di applicazione autonomo accanto all'articolo 167 di tale direttiva, se il diritto a detrazione sorgesse al momento dell'incasso del prezzo nei casi di cui all'articolo 66, primo comma, lettera b), della stessa direttiva.
- 53 Occorre ricordare che tale articolo 167 bis è stato inserito nella direttiva IVA allo scopo di consentire agli Stati membri di introdurre una deroga, relativa alla data in cui il diritto alla detrazione può essere esercitato per i soggetti passivi che dichiarano l'IVA nell'ambito di un

regime facoltativo di contabilità di cassa diretto a semplificare il pagamento dell'imposta per le piccole imprese [sentenza del 16 maggio 2013, TNT Express Worldwide (Poland), C-169/12, EU:C:2013:314, punto 34].

- 54 Tale articolo 167 bis dispone infatti che gli Stati membri possono prevedere, nel quadro di un regime opzionale, che il diritto a detrazione di un soggetto passivo per il quale l'IVA diventa esigibile solamente a norma dell'articolo 66, primo comma, lettera b), della direttiva IVA sia postposto fino al pagamento dell'IVA, al suo fornitore o prestatore, relativa ai beni ceduti o servizi resi a detto soggetto passivo.
- 55 Detto articolo 167 bis consente quindi di ritardare il diritto a detrazione dei soggetti passivi per i quali l'IVA diventa esigibile solamente a norma dell'articolo 66, primo comma, lettera b), della direttiva IVA fino a quando venga effettuato il pagamento ai loro fornitori di beni o ai loro prestatori di servizi.
- 56 A tale riguardo, si deve sottolineare che, come risulta dal considerando 4 della direttiva 2010/45, tale articolo 167 bis è stato inserito nella direttiva IVA per aiutare le piccole e medie imprese che hanno difficoltà a pagare l'IVA all'autorità competente prima di aver ricevuto i pagamenti dai loro acquirenti o destinatari e consentire agli Stati membri di introdurre un regime facoltativo di contabilità di cassa che non andrà a incidere negativamente sui flussi di cassa legati alle loro entrate IVA.
- 57 L'articolo 167 bis della direttiva IVA si inserisce pertanto nell'ambito di un regime facoltativo che gli Stati membri possono prevedere, e la cui applicazione si inserisce a sua volta nella deroga oltretutto già prevista all'articolo 66, primo comma, lettera b), di tale direttiva. È quindi solo nell'ambito delle circostanze previste da detto articolo 167 bis che è possibile spezzare il nesso tra l'esigibilità dell'imposta nei confronti del fornitore di beni o del prestatore di servizi e il diritto a detrazione immediato dell'IVA assolta a monte da parte del soggetto passivo.
- 58 A tale riguardo, come rilevato, in sostanza, dall'avvocato generale al paragrafo 66 delle conclusioni, l'articolo 167 bis della direttiva IVA ha un ambito di applicazione molto più limitato di quello dell'articolo 66, primo comma, lettera b), di tale direttiva, atteso che quest'ultimo non è stato inizialmente adottato allo scopo di istituire regimi di contabilità di cassa per le piccole e medie imprese e non prevede alcun massimale di fatturato né richiede che la deroga sia facoltativa per i soggetti passivi interessati.
- 59 Pertanto, è necessario constatare che detto articolo 167 bis riguarda una deroga specifica e molto limitata che non può rimettere in discussione la conclusione di cui al punto 45 della presente sentenza.
- 60 Nel caso di specie, occorre, in primo luogo, rilevare che la Repubblica federale di Germania si è avvalsa della facoltà prevista all'articolo 66, primo comma, lettera b), della direttiva IVA. Infatti, dalla decisione di rinvio risulta che il legislatore tedesco ha dato attuazione alla facoltà riconosciutagli ai sensi di tale disposizione prevedendo, all'articolo 13, paragrafo 1, punto 1, lettera b), dell'UStG, che, per le cessioni e altre prestazioni, l'imposta diventa esigibile, in caso di calcolo di quest'ultima sulla base dei corrispettivi incassati, alla scadenza del periodo di dichiarazione provvisoria nel quale tali corrispettivi sono stati incassati.

- 61 Quanto, in secondo luogo, alla questione se le operazioni e i soggetti passivi di cui al procedimento principale rientrano rispettivamente tra le «operazioni» o le «categorie di soggetti passivi» di cui all'articolo 66, primo comma, lettera b), della direttiva IVA, dalla decisione di rinvio risulta che la Kollaustraße e il suo locatore sono stati autorizzati dall'amministrazione finanziaria, conformemente all'articolo 20 dell'UStG, a calcolare l'IVA non già sulla base dei corrispettivi convenuti, bensì sulla base dei corrispettivi incassati. Essi rientravano quindi, fatte salve le verifiche incombenti al giudice del rinvio, tra i soggetti passivi per i quali l'IVA diventa esigibile non oltre il momento dell'incasso del prezzo, ai sensi dell'articolo 66, primo comma, lettera b), della direttiva IVA.
- 62 Pertanto, fatte salve le verifiche che spetta al giudice del rinvio effettuare in merito alle condizioni per l'applicazione della deroga nazionale ai sensi dell'articolo 66, primo comma, lettera b), della direttiva IVA e dell'articolo 167 della medesima, risulta che il diritto a detrazione della Kollaustraße è sorto al momento dell'incasso del prezzo da parte del suo locatore.
- 63 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione pregiudiziale dichiarando che l'articolo 167 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale che prevede che il diritto a detrazione dell'imposta assolta a monte sorga al momento della realizzazione dell'operazione nel caso in cui, in forza di una deroga nazionale ai sensi dell'articolo 66, primo comma, lettera b), della stessa direttiva, l'imposta diventi esigibile nei confronti del fornitore di beni o del prestatore di servizi solo al momento dell'incasso del corrispettivo e quest'ultimo non sia stato ancora versato.

Sulla seconda questione

- 64 Alla luce della risposta data alla prima questione pregiudiziale, non occorre rispondere alla seconda questione.

Sulle spese

- 65 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Quinta Sezione) dichiara:

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 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, deve essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale che prevede che il diritto a detrazione dell'imposta assolta a monte sorga al momento della realizzazione dell'operazione nel caso in cui, in forza di una deroga nazionale ai sensi dell'articolo 66, primo comma, lettera b), della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2010/45, l'imposta diventi esigibile nei confronti del fornitore di beni o del prestatore di servizi solo al momento dell'incasso del corrispettivo e quest'ultimo non sia stato ancora versato.

Firme