

Causa C-855/19

Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia

Data di deposito:

22 novembre 2019

Giudice del rinvio:

Naczelny Sąd Administracyjny

(Corte suprema amministrativa, Polonia)

Data della decisione di rinvio:

17 ottobre 2019

Ricorrente:

G. Sp. z o.o.

Convenuto:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy

Oggetto del procedimento principale

Obbligo e termini di pagamento dell'IVA sugli acquisti intracomunitari di gasolio

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Interpretazione del diritto dell'Unione; articolo 267 TFUE

Questioni pregiudiziali

I. Se l'articolo 110 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea - versione consolidata 2012 (GU C 326 del 26.10.2012, pagg. 1 e segg.) nonché l'articolo 273 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, e successive modifiche; in prosieguo: la «direttiva 2006/112/CE») non ostino ad una disposizione come quella dell'articolo 103, paragrafo 5a, della legge dell'11

marzo 2004, relativa all'imposta sui beni e sui servizi (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług; Dz.U. - Gazzetta ufficiale polacca - del 2016, n. 710, e successive modifiche; in prosieguo: l'«u.p.t.u.»), la quale prevede che, in caso di acquisti intracomunitari di carburanti per motori, il soggetto passivo è tenuto, in assenza di una richiesta da parte del direttore dell'ufficio delle dogane, a calcolare e versare gli importi dell'imposta sul conto dell'amministrazione doganale competente per il pagamento delle accise:

- 1) entro 5 giorni dalla data in cui i beni sono stati introdotti nel luogo di ricevimento delle merci soggette ad accisa indicato nella relativa autorizzazione - qualora i beni siano oggetto di un acquisto intracomunitario, ai sensi della legge del 6 dicembre 2008 sui diritti d'accisa (ustawa z dnia 6 grudnia 2008 r. o podatku akcyzowym), da parte di un destinatario registrato, effettuato in regime di sospensione dell'accisa ai sensi delle disposizioni in materia di accise;
- 2) entro 5 giorni dalla data di introduzione di tali beni in un deposito fiscale nel territorio nazionale a partire dal territorio di un altro Stato membro;
- 3) nel momento del trasferimento di tali beni nel territorio nazionale – qualora i beni circolino al di fuori del regime di sospensione dell'accisa conformemente alle disposizioni in materia di accise.

II. Se l'articolo 69 della direttiva 2006/112/CE non osti ad una disposizione come quella dell'articolo 103, paragrafo 5a, dell'u.p.t.u., la quale prevede che, in caso di acquisti intracomunitari di carburanti per motori, il soggetto passivo è tenuto, in assenza di una richiesta da parte del direttore dell'ufficio delle dogane, a calcolare e versare gli importi dell'imposta sul conto dell'amministrazione doganale competente per il pagamento delle accise:

- 1) entro 5 giorni dalla data in cui i beni sono stati introdotti nel luogo di ricevimento delle merci soggette ad accisa indicato nella relativa autorizzazione - qualora i beni siano oggetto di un acquisto intracomunitario, ai sensi della legge del 6 dicembre 2008 sui diritti d'accisa, da parte di un destinatario registrato, effettuato in regime di sospensione dell'accisa ai sensi delle disposizioni in materia di accise;
- 2) entro 5 giorni dalla data di introduzione di tali beni in un deposito fiscale nel territorio nazionale a partire dal territorio di un altro Stato membro;
- 3) nel momento del trasferimento di tali beni nel territorio nazionale - qualora i beni circolino al di fuori del regime di sospensione dell'accisa conformemente alle disposizioni in materia di accise,

- interpretata nel senso che i succitati importi non costituiscono acconti provvisori sull'IVA ai sensi dell'articolo 206 della direttiva 2006/112/CE.

III. Se gli acconti provvisori sull'IVA ai sensi dell'articolo 206 della direttiva 2006/112/CE, non versati entro i termini, cessino di esistere giuridicamente alla scadenza del periodo d'imposta per il quale avrebbero dovuti essere versati.

Disposizioni del diritto dell'Unione fatte valere

Trattato sul funzionamento dell'Unione europea: articolo 110.

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: (in prosieguo: la «direttiva IVA»): articoli 69, 206, 250, 258, 273

Disposizioni del diritto nazionale fatte valere

Legge dell'11 marzo 2004 relativa all'imposta sui beni e sui servizi (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, Dz. U. del 2016, posizione 710, e successive modifiche; in prosieguo: l'«u.p.t.u.»):

Articolo 103, paragrafo 5a (nella versione vigente dal 1° agosto 2016 al 1° marzo 2017):

Nel caso di acquisti intracomunitari di carburanti per motori elencati all'allegato 2 della legge del 6 dicembre 2008 sui diritti d'accisa, la cui produzione o commercio richiede una concessione ai sensi delle disposizioni della legge del 10 aprile 1997 relativa all'energia (ustawa z dnia 10 kwietnia 1997 r. - Prawo energetyczne), il soggetto passivo è tenuto, senza richiesta da parte del direttore dell'ufficio delle dogane, a calcolare e versare gli importi dell'imposta sul conto dell'amministrazione doganale competente per il pagamento delle accise:

- 1) entro 5 giorni dalla data in cui i beni sono stati introdotti nel luogo di ricevimento delle merci soggette ad accisa indicato nella relativa autorizzazione - qualora i beni siano oggetto di un acquisto intracomunitario, ai sensi della legge del 6 dicembre 2008 sui diritti d'accisa, da parte di un destinatario registrato, effettuato in regime di sospensione dell'accisa ai sensi delle disposizioni in materia di accise;
- 2) entro 5 giorni dalla data di introduzione di tali beni in un deposito fiscale nel territorio nazionale a partire dal territorio di un altro Stato membro;
- 3) nel momento del trasferimento di tali beni nel territorio nazionale - qualora i beni circolino al di fuori del regime di sospensione dell'accisa conformemente alle disposizioni in materia di accise.

Articolo 20, paragrafo 5:

Nel caso di acquisti intracomunitari di beni, l'obbligo di pagamento dell'imposta sorge nel momento dell'emissione della fattura da parte del soggetto passivo IVA, e in ogni caso, non oltre il 15 del mese successivo a quello in cui è stata effettuata la cessione del bene oggetto dell'acquisto intracomunitario, fatti salvi i paragrafi 8 e 9 nonché l'articolo 20b. La disposizione del paragrafo 1 si applica mutatis mutandis.

Breve esposizione dei fatti e del procedimento principale

L'amministrazione finanziaria ha stabilito che nel dicembre 2016 la ricorrente, la società G. Sp. z o.o. stabilita a B., ha effettuato l'acquisto intracomunitario di 3.190,874 m³ di gasolio di cui al codice NC 2710 19 43 e, quindi, essa era tenuta a pagare l'imposta sul valore aggiunto (IVA) ai sensi dell'articolo 103, paragrafo 5a, dell'u.p.t.u., entro cinque giorni dal giorno di ciascuna introduzione dei suddetti beni nel territorio nazionale, complessivamente su 20 operazioni, per un importo pari a 1 530 766 zloty polacchi (PLN), obbligo che la ricorrente non ha adempiuto.

Inoltre, sebbene ai sensi dell'articolo 99, paragrafo 11a, dell'u.p.t.u., in caso di acquisto intracomunitario di beni di cui all'articolo 103, paragrafo 5a, il soggetto passivo sia tenuto a presentare al direttore dell'ufficio delle dogane competente per la liquidazione delle accise le dichiarazioni sugli importi delle imposte dovuti per i periodi mensili, entro il 5 del mese successivo al mese in cui è sorto l'obbligo del loro pagamento, la ricorrente non ha presentato le dichiarazioni IVA-14 relative al periodo considerato.

Di conseguenza, si è ritenuto che l'importo dell'IVA pari a PLN 1 530 766 costituiva un debito d'imposta per il mese di dicembre 2016, il quale, unitamente agli interessi di mora maturati, doveva essere versato immediatamente sul conto bancario dell'amministrazione finanziaria.

La società ha presentato ricorso avverso la decisione del Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (direttore dell'amministrazione finanziaria di Bydgoszcz) del 6 aprile 2018, relativa all'IVA per il mese di dicembre 2016, dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Bydgoszczy (Tribunale amministrativo del voivodato di Bydgoszcz), il quale, con sentenza del 10 luglio 2018, ha respinto il ricorso.

Il giudice di primo grado ha condiviso la posizione dell'organo di ricorso amministrativo, secondo il quale la ricorrente avrebbe dovuto liquidare l'imposta conformemente all'articolo 103, paragrafo 5a, dell'u.p.t.u. Il giudice ha ritenuto che non rilevava il fatto che la ricorrente fosse di fatto in possesso di una concessione, né che l'olio acquistato non fosse messo in vendita o utilizzato per la propulsione di motori a combustione (esso doveva essere destinato alla fabbricazione di prodotti diversi dai carburanti).

Tale giudice ha inoltre dichiarato che gli importi dovuti ai sensi dell'articolo 103, paragrafo 5a, dell'u.p.t.u. non avevano natura di acconti provvisori sull'imposta, ma costituivano importi dell'imposta (un «distinto meccanismo fiscale»). Esso non ha nemmeno dichiarato l'incompatibilità dell'articolo 103, paragrafo 5a, dell'u.p.t.u. con l'articolo 206 della direttiva IVA, né con l'articolo 110 TFUE.

La società ha impugnato tale sentenza, presentando ricorso per cassazione dinanzi al Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa), il quale ha sospeso il procedimento ed ha sottoposto alla Corte le questioni pregiudiziali.

Motivazione del rinvio

Sulla prima questione

- 1 Il 1° agosto 2016 è entrata in vigore la legge del 7 luglio 2016 recante modifica della legge relativa all'imposta sui beni e sui servizi e di talune altre leggi (ustawa z dnia 7 lipca 2016 r. o zmianie ustawy o podatku od towarów i usług oraz niektórych innych ustaw; Dz.U. del 2016, posizione 1052, e successive modifiche), la quale disciplina il cosiddetto «pacchetto carburanti», ossia il catalogo delle modifiche volte a «rendere più rigorosa» la riscossione dell'IVA sugli acquisti intracomunitari di carburanti, impedendo così le frodi all'IVA nel commercio con l'estero dei carburanti in parola.
- 2 Con l'aggiunta nell'ambito dell'articolo 103 dell'u.p.t.u. delle nuove disposizioni ai paragrafi da 5a a 5d, è stata introdotta una modifica significativa, in quanto, conformemente alle disposizioni in vigore fino al 31 luglio 2016, l'acquisto intracomunitario di carburanti non richiedeva il pagamento dell'IVA al momento della sua effettuazione (entro un periodo determinato dall'introduzione dei carburanti nel territorio nazionale), giacché il soggetto passivo IVA registrato contabilizzava detto acquisto, in linea di principio, per quanto concerne l'IVA a valle e l'IVA a monte, nella dichiarazione IVA-7, che presentava entro il 25 del mese successivo a ciascun periodo d'imposta consecutivo (mese o trimestre). Nel caso in cui all'acquisto fosse associata una vendita imponibile, nella stessa dichiarazione veniva indicata l'IVA dovuta sugli acquisti intracomunitari di carburanti nonché l'imposta a monte dell'importo corrispondente a quello dell'imposta dovuta.
- 3 Nel ricorso per cassazione è stata sollevata l'obiezione secondo cui la nuova disposizione dell'articolo 103, paragrafo 5a, dell'u.p.t.u. sarebbe contraria all'articolo 110 TFUE, in quanto istituirebbe un'imposta che discrimina i beni provenienti da altri Stati membri dell'Unione.
- 4 Ai sensi dell'articolo 110 TFUE, nessuno Stato membro applica direttamente o indirettamente ai prodotti degli altri Stati membri imposizioni interne, di qualsivoglia natura, superiori a quelle applicate direttamente o indirettamente ai prodotti nazionali simili. Inoltre, nessuno Stato membro applica ai prodotti degli

altri Stati membri imposizioni interne intese a proteggere indirettamente altre produzioni.

- 5 Nel ricorso per cassazione, la ricorrente ha rilevato che la Corte di giustizia, nella sua giurisprudenza, ha interpretato, almeno due volte, la citata disposizione nel contesto della fissazione dei termini di pagamento anticipati per le imposte relative ai beni importati da altri Stati membri dell'Unione. In primo luogo, nella sentenza del 27 febbraio 1980, Commissione/Irlanda, 55/79 (EU:C:1980:56), la Corte ha dichiarato che, nell'ipotesi in cui gli operatori nazionali che effettuano scambi di determinati tipi di prodotti beneficino di termini di pagamento dell'IVA più lunghi rispetto agli operatori che acquistano i prodotti analoghi ma provenienti da altri Stati membri, si configura una disparità di trattamento tra merci.
- 6 In secondo luogo, nella sentenza del 17 giugno 1998, Grundig Italiana, C-68/96 (EU:C:1998:299), la Corte ha dichiarato che l'articolo 95 del Trattato (ora articolo 110 TFUE) deve ritenersi violato, qualora, per le merci importate, l'obbligo di pagamento dell'imposta sorga al momento dell'importazione in dogana delle merci, mentre, per le merci nazionali, esso sorge soltanto al momento della presentazione della dichiarazione da parte del produttore nazionale presso le autorità tributarie nel corso del mese successivo al trimestre in cui le merci sono state immesse sul mercato, laddove il fatto generatore dell'imposta si verifica al momento dell'immissione sul mercato nazionale del prodotto destinato al consumo (punto 25). Di conseguenza, la Corte ha dichiarato che l'articolo 95 del Trattato deve essere interpretato nel senso che osta a che uno Stato membro istituisca e riscuota un'imposta di consumo qualora la base imponibile e le modalità di riscossione dell'imposta siano diverse per i prodotti nazionali e per i prodotti importati da altri Stati membri.
- 7 Nelle succitate pronunce la Corte ha pertanto stabilito che l'articolo 95 del Trattato (divenuto articolo 110 TFUE) deve essere interpretato nel senso che esso osta ad una normativa nazionale che prevede un termine più breve per il pagamento dell'imposta sui beni provenienti da altri Stati membri rispetto al termine di pagamento dell'imposta sulle analoghe merci nazionali, interpretazione che deve essere vincolante per il giudice nazionale.
- 8 La Corte ha ritenuto che un termine di pagamento dell'imposta anticipato per le merci provenienti da altri Stati membri discrimina tali prodotti, il che è logico, considerando che il differimento del pagamento dell'imposta ha l'effetto di conferire un concreto vantaggio economico all'operatore, mentre nel caso dell'anticipazione del termine di pagamento quest'ultimo si trova in una posizione finanziaria svantaggiosa.
- 9 Secondo la ricorrente, una siffatta situazione si verifica con l'applicazione dell'articolo 103, paragrafo 5a, dell'u.p.t.u., in quanto la disposizione in parola prevede scadenze anticipate per il pagamento dell'IVA sui carburanti provenienti da altri Stati membri. Va osservato che il diritto a detrarre l'imposta a tale titolo sorge, conformemente all'articolo 86, paragrafo 2, punto 4, lettera c), in combinato

disposto con paragrafi 10 e 10b, punto 2, dell'u.p.t.u., nella dichiarazione relativa al periodo in cui è sorto il debito d'imposta in relazione ai beni e ai servizi acquistati dal soggetto passivo (articolo 20, paragrafo 5, dell'u.p.t.u.), a condizione che il soggetto passivo:

a) riceva la fattura che documenta una cessione di beni, che per tale soggetto costituisce un acquisto intracomunitario di beni, entro tre mesi dalla fine del mese in cui è sorto l'obbligo di pagamento dell'imposta sui beni acquistati,

b) includa l'importo dell'imposta dovuta sull'acquisto intracomunitario di beni nella dichiarazione fiscale in cui è tenuto a contabilizzare l'imposta in questione, non oltre tre mesi dalla fine del mese in cui è sorto l'obbligo di pagamento dell'imposta sui beni acquistati.

- 10 La discordanza tra i termini di pagamento dell'imposta ai sensi dell'articolo 103, paragrafo 5a, dell'u.p.t.u. ed il momento dell'acquisizione del diritto a detrazione dell'imposta sugli acquisti intracomunitari di carburanti comporta, indubbiamente, la necessità di un maggiore coinvolgimento delle risorse finanziarie proprie dell'acquirente per l'assolvimento anticipato dell'IVA. Orbene, gli operatori che smerciano i prodotti nazionali dello stesso genere pagano l'imposta entro il 25 del mese successivo a quello in cui la cessione è stata effettuata.
- 11 Ai sensi dell'articolo 273 della direttiva IVA, gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.
- 12 Sebbene l'articolo 258 della direttiva IVA preveda che gli Stati membri stabiliscono le modalità di dichiarazione IVA per quanto riguarda gli acquisti intracomunitari di mezzi di trasporto nuovi di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto ii), nonché per quanto riguarda gli acquisti intracomunitari di prodotti soggetti ad accisa di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto iii), tuttavia, in primo luogo, la suddetta situazione riguarda gli acquisti intracomunitari di prodotti soggetti ad accisa effettuati da operatori che non sono tenuti a liquidare l'IVA su altri acquisti intracomunitari e, in secondo luogo, tale norma si riferisce alla presentazione delle dichiarazioni e non alle regole di riscossione dell'IVA, oggetto della presente controversia.
- 13 Orbene, considerata la libertà degli Stati membri di determinare i termini di pagamento dell'IVA, anche nel caso di un titolo controverso, occorre tenere conto dei requisiti risultanti sotto questo aspetto dall'articolo 273 della direttiva IVA, ossia:
 - devono essere necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni,

- devono garantire la parità di trattamento delle operazioni interne e intracomunitarie,

- non devono dar luogo a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

- 14 Nel caso dell'articolo 103, paragrafo 5a, dell'u.p.t.u. qui messo in discussione, sussistono dubbi sul fatto se esso soddisfi questi ultimi due criteri.

Sulla seconda questione

- 15 Qualora la Corte dovesse ritenere che la disciplina dei pagamenti anticipati dell'IVA di cui all'articolo 103, paragrafo 5a, dell'u.p.t.u. non sia contraria all'articolo 110 TFUE, né all'articolo 273 della direttiva IVA, la seconda questione controversa da esaminare nella presente causa alla luce delle disposizioni della direttiva IVA sarebbe la natura di siffatti pagamenti in relazione al momento in cui sorge l'obbligo di pagamento dell'imposta, ossia se i pagamenti dell'imposta di cui all'articolo 103, paragrafo 5a, dell'u.p.t.u. rappresentino un autonomo meccanismo di riscossione anticipata dell'IVA o se essi costituiscano acconti provvisori sull'imposta ai sensi dell'articolo 206 della direttiva IVA.
- 16 Anzitutto, ai sensi dell'articolo 69 della direttiva IVA (dal 1° gennaio 2013) nei casi di acquisti intracomunitari di beni, l'IVA diventa esigibile al momento dell'emissione della fattura o alla scadenza del termine di cui all'articolo 222, primo comma, se nessuna fattura è stata emessa entro tale data.
- 17 Alla luce di tale disposizione, l'obbligo di pagamento dell'imposta sorge al momento dell'emissione della fattura e, se prima della data dell'acquisto intracomunitario nessuna fattura è stata emessa, l'obbligo di pagamento dell'imposta sorge il 15 del mese successivo a quello in cui si è verificato il fatto generatore dell'imposta.
- 18 La suddetta disciplina ha natura speciale e quindi non è soggetta ad eccezioni. Ciò significa che l'IVA sugli acquisti intracomunitari di beni diventa esigibile per il soggetto passivo solo a partire dal momento in cui si verificano le circostanze di cui sopra.
- 19 L'articolo 69 della direttiva IVA è stato recepito dall'articolo 20, paragrafo 5, dell'u.p.t.u., il quale prevede che in una cessione intracomunitaria di beni l'obbligo di pagamento dell'imposta sorge nel momento dell'emissione della fattura da parte del soggetto passivo, ed, in ogni caso, non oltre il 15 del mese successivo a quello in cui detta cessione è stata effettuata.
- 20 Alla luce della suesposta disciplina, si pone quindi la questione se sia possibile procedere ad una riscossione dell'IVA sugli acquisti intracomunitari di carburanti, come quella prevista dall'articolo 103, paragrafo 5a, dell'u.p.t.u., già prima del sorgere dell'obbligo di pagamento dell'imposta previsto dall'articolo 69 della direttiva IVA (articolo 20, paragrafo 5, dell'u.p.t.u.).

- 21 Qualora si assuma che i pagamenti dell'imposta di cui all'articolo 103, paragrafo 5a, dell'u.p.t.u. costituiscono un distinto meccanismo di riscossione anticipata dell'IVA, si dovrà ritenere che l'obbligo di effettuarli prima della data in cui sorge l'obbligo di pagamento dell'imposta ai sensi dell'articolo 69 della direttiva (articolo 20, paragrafo 5, dell'u.p.t.u.) si ponga in contrasto con le citate disposizioni, in quanto non vi sono i presupposti per esigere dal soggetto passivo il pagamento dell'IVA prima del sorgere dell'obbligo di pagamento dell'imposta.
- 22 Sembra pertanto che solo nell'ipotesi in cui detti pagamenti dovessero essere qualificati come acconti provvisori sull'imposta, ai sensi dell'articolo 206 della direttiva IVA, sarebbe possibile dichiarare la loro compatibilità con le succitate norme.
- 23 Ai sensi dell'articolo 206 della direttiva IVA ogni soggetto passivo che è debitore dell'imposta deve pagare l'importo netto dell'IVA al momento della presentazione della dichiarazione IVA prevista all'articolo 250 della citata direttiva. Gli Stati membri possono tuttavia stabilire un'altra scadenza per il pagamento di questo importo o riscuotere acconti provvisori.
- 24 Il primo periodo della citata disposizione enuncia l'obbligo di pagare l'importo netto dell'IVA al momento della presentazione della dichiarazione IVA di cui all'articolo 250. Orbene, il pagamento disciplinato all'articolo 103, paragrafo 5a, dell'u.p.t.u., calcolato moltiplicando il prezzo dei carburanti acquistati all'interno dell'Unione per la relativa aliquota d'imposta, senza detrazione dell'imposta a monte, costituisce un pagamento lordo.
- 25 Il pagamento di cui sopra deve essere effettuato entro 5 giorni dall'introduzione dei carburanti nel territorio nazionale, ossia ancora prima del sorgere dell'obbligo di presentare la dichiarazione IVA-14 propria di tali operazioni, nella quale si richiede la comunicazione di tutte le operazioni di acquisto intracomunitario di carburanti effettuate nel corso del mese precedente, con l'indicazione dell'imposta su tali acquisti (già assolta entro i termini stabiliti dall'articolo 103, paragrafo 5a, dell'u.p.t.u.). Essa deve essere presentata all'autorità competente entro il 5 del mese successivo a quello in cui è sorto l'obbligo di pagamento dell'imposta ai sensi dell'articolo 103, paragrafo 5a, dell'u.p.t.u., con l'indicazione dell'importo dell'imposta per un determinato mese, che costituisce la somma degli importi parziali relativi a singole operazioni effettuate in quel periodo, i quali devono essere pagati conformemente all'articolo 103, paragrafi 5a e 5b, dell'u.p.t.u.
- 26 Si deve ricordare che, ai sensi dell'articolo 206, primo periodo, della direttiva IVA, il soggetto passivo comunica l'importo netto dell'IVA solo nella dichiarazione IVA-7 (presentata dopo la scadenza del periodo d'imposta) nella quale indica l'IVA dovuta sull'acquisto intracomunitario di carburante pagata ai sensi dell'articolo 103, paragrafo 5a, dell'u.p.t.u. in un dato periodo d'imposta nonché l'importo dell'IVA dovuta sull'acquisto intracomunitario di altri beni, detraendo dagli importi di cui sopra la corrispondente imposta a monte pagata per il periodo d'imposta in questione.

- 27 Come ha indicato la Corte nella sentenza del 26 marzo 2015, *Macikowski*, C-499/13, (EU:C:2015:201), dagli articoli 206 e 250 della direttiva IVA risulta che l'importo dell'IVA versato all'Erario deve essere un importo netto, vale a dire un importo che tenga conto delle detrazioni da operare, e che tutte le detrazioni devono essere effettuate in relazione al periodo d'imposta durante il quale esse sono sorte.
- 28 Pertanto, nella parte in cui la disposizione dell'articolo 206, secondo periodo, della direttiva IVA prevede la possibilità di «stabilire un'altra scadenza per il pagamento di questo importo», ciò significa che l'importo in questione è l'importo di cui al primo periodo, vale a dire l'importo netto dell'IVA e non l'importo lordo. Di conseguenza, quando uno Stato membro introduce l'obbligo di pagare l'importo lordo su un determinato acquisto intracomunitario di beni, come quello previsto dall'articolo 103, paragrafo 5a, dell'u.p.t.u., sembra che esso non possa essere qualificato come IVA con un diverso termine di pagamento, ma come un acconto provvisorio ai sensi dell'articolo 206, secondo periodo, in fine, della direttiva.
- 29 Nella succitata sentenza *Macikowski* la Corte ha dichiarato (anche se in riferimento ad un soggetto pagatore) che il pagamento da parte di quest'ultimo dell'IVA dovuta su un'operazione riportata dal soggetto passivo nella dichiarazione può giustificarsi in forza dell'articolo 206, secondo periodo, della direttiva IVA, che autorizza gli Stati membri a riscuotere acconti provvisori.
- 30 Ciò considerato, sembra che, affinché i pagamenti del soggetto passivo di cui all'articolo 103, paragrafo 5a, dell'u.p.t.u. siano ritenuti non contrari agli articoli 69 e 206 della direttiva IVA, essi dovrebbero essere considerati come acconti provvisori sull'imposta ai sensi dell'articolo 206 della direttiva IVA.

Sulla terza questione

- 31 Accogliendo la tesi secondo cui i pagamenti del soggetto passivo di cui all'articolo 103, paragrafo 5a, dell'u.p.t.u. hanno natura di acconti provvisori sull'imposta, si pone l'ulteriore questione se un acconto provvisorio sull'IVA ai sensi dell'articolo 206 della direttiva IVA, non versato entro i termini, cessa di esistere giuridicamente alla scadenza del periodo d'imposta relativo all'imposta sulla quale detto acconto avrebbe dovuto essere versato, quesito la cui soluzione risulta essenziale per stabilire se gli acconti possano essere calcolati dopo la scadenza del periodo d'imposta nonché per determinare la data fino alla quale occorra calcolare gli interessi sugli acconti non pagati entro il termine.
- 32 In un sistema di acconti provvisori, durante l'intero periodo d'imposta vengono effettuati i versamenti in acconto su un debito che verrà determinato solo in futuro (dopo la scadenza del periodo d'imposta). Solo a quel punto il soggetto passivo procede alla liquidazione definitiva dell'imposta nei confronti dell'Erario, mediante la compensazione o il rimborso delle somme pagate in acconto, compresa, nel caso dell'IVA, l'imposta a monte, il che porta alla determinazione

dell'importo netto dell'imposta dovuta (o dell'importo del rimborso dell'IVA). Per questo motivo, sembra che, dopo la scadenza del periodo d'imposta, non occorra calcolare gli importi lordi degli acconti provvisori sull'imposta, né si debba procedere alla determinazione del debito d'imposta a tale titolo, in quanto il debito d'imposta così strutturato si è concretizzato nel debito d'imposta netto per l'intero periodo in relazione al quale sono stati riscossi gli acconti provvisori.

- 33 L'indipendenza di un debito d'imposta a titolo di acconti lordi, e quindi l'autonomia giuridica di tali acconti, non significa che non vi siano collegamenti normativi con il debito d'imposta netto per un determinato periodo d'imposta in relazione al quale sono dovuti gli acconti lordi.
- 34 Un debito d'imposta a titolo di acconti provvisori costituisce, invero, una delle forme di debito fiscale, tuttavia la sua essenza consiste nel fatto che dopo la scadenza del periodo d'imposta il debito a titolo di acconti provvisori cessa di esistere, giacché si concretizza l'importo dell'imposta per il periodo interessato. Ciò risulta dalla natura provvisoria degli acconti, la quale implica che alla scadenza di un periodo d'imposta il diritto alla determinazione degli acconti deve venir meno.
- 35 Ciò implicherebbe che un acconto non pagato entro i termini diventa un arretrato fiscale, ma soltanto fino alla cessazione della sua esistenza giuridica, ossia fino alla scadenza del periodo d'imposta per il quale tale acconto era dovuto.
- 36 Sarebbe quindi superfluo che dopo la scadenza di un periodo d'imposta l'amministrazione finanziaria determinasse gli acconti lordi dovuti sull'imposta nel caso del loro irregolare versamento, il che non dovrebbe tuttavia dispensare il soggetto passivo dall'obbligo di pagare gli interessi sugli acconti non versati entro i termini nella parte che eccede l'importo dell'imposta dovuta per il periodo d'imposta in questione.