

**Causa C-80/20****Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

12 febbraio 2020

**Giudice del rinvio:**

Tribunalul București (Romania)

**Data della decisione di rinvio:**

19 dicembre 2019

**Ricorrente:**

Wilo Salmson France SAS

**Resistenti:**

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București

Agenția Națională de Administrare Fiscală – Direcția Generală Regională a Finanțelor Publice București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți

**Oggetto del procedimento principale**

Ricorso amministrativo con cui la Wilo Salmson France SAS chiede al Tribunalul București (Tribunale superiore di Bucarest) l'annullamento delle decisioni con cui le resistenti hanno respinto la richiesta di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) relativa ad acquisti effettuati nel 2012, per i quali il fornitore ha emesso fatture nel 2015.

**Oggetto e fondamento giuridico della domanda di pronuncia pregiudiziale**

In forza dell'articolo 267 TFUE, si chiede l'interpretazione degli articoli 167 e 178 della direttiva 2006/112/CE e dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), prima frase della direttiva 2008/9/CE.

## Questioni pregiudiziali

1. Per quanto riguarda l'interpretazione dell'**articolo 167, in combinato disposto con l'articolo 178 della direttiva 2006/112/CE**: se esista una distinzione tra il momento in cui sorge e il momento in cui viene esercitato il diritto a detrazione in relazione al modo in cui funziona il sistema dell'IVA.

A tal fine, è necessario chiarire se il diritto a detrazione dell'IVA possa essere esercitato in assenza di una fattura fiscale (valida) emessa per gli acquisti di beni effettuati.

2. Per quanto riguarda l'**interpretazione delle medesime disposizioni in combinato disposto con le disposizioni dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), prima frase, della direttiva 2008/9/CE**: qual è il punto di riferimento procedurale per valutare la regolarità dell'esercizio del diritto al rimborso dell'IVA.

A tal fine, è necessario chiarire se si possa presentare una richiesta di rimborso dell'IVA divenuta esigibile prima del «periodo di riferimento», ma la cui fatturazione è avvenuta nel corso del periodo di riferimento.

3. Per quanto riguarda l'**interpretazione delle medesime disposizioni dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), prima frase, della direttiva 2008/9/CE, in combinato disposto con l'articolo 167 e con l'articolo 178 della direttiva 2006/112/CE**: quali sono gli effetti dell'annullamento e dell'emissione di nuove fatture per gli acquisti di beni precedenti al «periodo di riferimento», sull'esercizio del diritto al rimborso dell'IVA relativa a tali acquisti.

A tal fine è necessario chiarire se, nel caso di annullamento da parte del fornitore delle fatture iniziali emesse per acquisti di beni e di emissione di nuove fatture in un momento successivo, l'esercizio del diritto del beneficiario di chiedere il rimborso dell'IVA relativa agli acquisti debba essere riferito alla data delle nuove fatture. Ciò in una situazione in cui l'annullamento delle fatture iniziali e l'emissione delle nuove fatture non rientrano nella sfera del controllo del beneficiario, ma esclusivamente nel potere discrezionale del fornitore.

4. Se la legislazione nazionale possa subordinare il rimborso dell'IVA concesso conformemente alla direttiva [2008/9/CE] a una condizione di esigibilità, in una situazione in cui la fattura corretta sia emessa nel periodo della richiesta.

## Disposizioni di diritto dell'Unione fatte valere

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, articoli 62 e 167, articolo 168, lettera a), articolo 169, lettera a), e articolo 178, lettera a)

Direttiva 2008/9/CE del Consiglio del 12 febbraio 2018 che stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, previsto dalla direttiva 2006/112/CE, ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ma in un altro Stato membro, articolo 2, punti 1 e 3, articolo 6, primo paragrafo, articolo 7 e articolo 14, paragrafo 1, lettera a).

Conclusioni dell'avvocato generale presentate nella causa Volkswagen (C-533/16), paragrafi da 57 a 59

Conclusioni dell'avvocato generale presentate nella causa Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17), paragrafo 56

### **Disposizioni nazionali invocate**

Legea nr. 571/2003 privind Codul fiscal (Legge n. 571/2003, che istituisce il Codice tributario), articolo 145, che disciplina il diritto dei soggetti passivi di detrarre l'IVA relativa agli acquisti, articolo 146, il quale prevede che per l'esercizio di tale diritto il soggetto passivo deve essere in possesso di una fattura e articolo 147<sup>2</sup>, paragrafo 1, lettera a), che prevede che il soggetto passivo non stabilito in Romania, ma stabilito in un altro Stato membro, che non è identificato ai fini dell'IVA e che non è tenuto a identificarsi in Romania, possa beneficiare del rimborso dell'IVA assolta per importazioni e acquisti di beni/servizi, effettuati in Romania

Hotărârea Guvernului nr. 44/2004 privind Normele metodologice de aplicare a Codului fiscal (decreto del governo n. 44/2004 recante norme di attuazione del Codice tributario) il quale prevede, al punto 49, paragrafo 15, che la richiesta di rimborso riguarda gli *«acquisti di beni o di servizi fatturati nel periodo di riferimento, pagati fino alla data della richiesta del rimborso. Le fatture che non sono state pagate fino alla data della richiesta di rimborso sono comprese nelle richieste di rimborso relative ai periodi in cui sono state pagate»*, e al paragrafo 16, secondo il quale, *«[i]n aggiunta alle operazioni menzionate al paragrafo 15), la richiesta di rimborso può riguardare, parimenti, fatture o documenti d'importazione non coperti da richieste di rimborso anteriori e relativi ad operazioni eseguite nel corso dell'anno civile in questione»*

### **Breve illustrazione dei fatti e del procedimento principale**

- 1 La Pompas Salmson SAS, società che ha la sede della propria attività economica in Francia, ha stipulato con la ZES Zollner Electronic SRL, società stabilita e identificata ai fini dell'IVA in Romania, un contratto avente ad oggetto l'acquisto di attrezzature di produzione, consegnate dalla Romania in Romania, che sono state messe a disposizione del fornitore mediante un contratto di prestito di attrezzature, al fine di utilizzarle nel processo di produzione dei beni consegnati successivamente alla Pompas Salmson.

- 2 I beni prodotti dalla Zollner Electronic avvalendosi di tali attrezzature sono stati consegnati dalla Romania in Francia, presso la sede della Pompas Salmson, che li ha utilizzati per le proprie attività imponibili.
- 3 Per gli acquisti di attrezzature di produzione effettuati dalla Pompas Salmson, il fornitore Zollner Electronic ha emesso fatture nel 2012.
- 4 La Pompas Salmson, società non stabilita e non identificata ai fini dell'IVA in Romania, ha chiesto il rimborso dell'IVA assolta in Romania ai sensi della direttiva 2008/9/CE e dell'articolo 147<sup>2</sup>, paragrafo 1, lettera a), della legge n. 571/2003 che istituisce il codice tributario, in combinato disposto con il punto 49 del decreto del governo n. 44/2004.
- 5 Con una decisione del 14 gennaio 2014, le autorità tributarie rumene hanno respinto la richiesta di rimborso relativa al periodo 1° gennaio 2012-31 dicembre 2012, per l'importo di RON 449 538,38, per motivi legati alla documentazione che accompagnava la richiesta e alla non conformità delle fatture allegate.
- 6 Informato di tale decisione, il fornitore Zollner Electronic ha proceduto allo storno delle fatture inizialmente emesse (nel 2012) e, solo nel 2015, all'emissione di nuove fatture relative agli acquisti.
- 7 Nel 2014 la Pompas Salmson SAS ha realizzato una fusione per incorporazione con la Wilo France SAS, divenendo la società ricorrente, che è subentrata in tutti i diritti e gli obblighi della Pompas Salmson.
- 8 Nel novembre 2015 la ricorrente ha presentato una domanda con cui ha chiesto il rimborso dell'IVA assolta in Romania sulla base delle nuove fatture emesse dalla Zollner Electronic nel periodo 1° agosto 2015-31 ottobre 2015.
- 9 Le autorità tributarie hanno respinto la richiesta di rimborso dell'IVA in quanto infondata, affermando che la ricorrente non ha rispettato le previsioni del punto 49, paragrafo 16, del decreto del governo n. 44/2004 e che essa aveva già chiesto il rimborso delle fatture delle voci da 1 a 6 dell'elenco delle operazioni.
- 10 Avverso la decisione in merito al rimborso, la ricorrente ha presentato, il 13 giugno 2016, un reclamo tributario che la DRFP București – Administrația Fiscală pentru Contribuabili Nerezidenți (DRFP di Bucarest – Amministrazione tributaria per i contribuenti non residenti) ha respinto in quanto infondato, ritenendo che l'IVA di cui era chiesto il rimborso fosse già stata in precedenza oggetto di un'altra richiesta di rimborso e che le operazioni per le quali si chiede il rimborso dell'IVA sono relative al 2012, e non al 2015.
- 11 Avverso tali decisioni delle autorità tributarie, la ricorrente ha proposto un ricorso amministrativo dinanzi al Tribunalul București.

### **Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale**

- 12 La ricorrente ritiene che il soddisfacimento delle condizioni sostanziali del diritto a detrazione presupponga un'analisi del momento in cui sorge tale diritto e della portata di quest'ultimo, il quale sorge nel momento in cui l'imposta diventa esigibile, o più precisamente, nel suo caso, al momento della consegna dei beni acquistati.
- 13 Dal punto di vista formale, tuttavia, per l'esercizio di tale diritto, essa ha l'obbligo di essere in possesso di una fattura che soddisfi le condizioni previste dalla legge.
- 14 Inoltre, il termine per l'esercizio del diritto a detrazione non può essere determinato esclusivamente in funzione del momento in cui avviene la consegna dei beni acquistati, poiché essa costituisce soltanto l'adempimento della condizione sostanziale per far valere il diritto e non implica l'adempimento della condizione formale, ossia il possesso di una fattura valida.
- 15 La ricorrente afferma che le disposizioni applicabili in materia prendono in considerazione una situazione ordinaria in cui la fornitura di beni e la fatturazione valida sono simultanee. Pertanto, tenendo conto della simultaneità di tali momenti, è logico che l'esigibilità dell'IVA e la possibilità di esercitare il diritto al suo rimborso sorgano contemporaneamente.
- 16 Dal punto di vista procedurale, il momento in cui può essere formulata la richiesta di rimborso, secondo la direttiva 2008/9, è quello dell'emissione della fattura, che, nella presente causa, si colloca nel 2015. L'esigibilità dell'IVA costituisce un punto di riferimento sostanziale, essendo necessario che essa (dal punto di vista relativo esclusivamente all'esercizio del diritto di richiedere il rimborso) sia intervenuta prima dell'emissione della fattura o al momento della fatturazione.

### **Breve illustrazione della motivazione del rinvio pregiudiziale**

- 17 Il giudice del rinvio rileva che l'elemento centrale della causa di cui è investito consiste nella possibilità del rimborso dell'IVA relativa ad acquisti effettuati nel 2012, ma per i quali le fatture fiscali di acquisto valide sono state emesse solo nel 2015.
- 18 Esso descrive la situazione di fatto di cui è investito come atipica dal punto di vista delle direttive 2006/112 e 2008/9, in una situazione in cui: **(i)** per gli acquisti effettuati dalla ricorrente, il fornitore ha emesso fatture che sono state successivamente annullate, **(ii)** per i medesimi acquisti sono state emesse fatture valide solo nel 2015, **(iii)** la ricorrente ha esercitato il diritto al rimborso dell'IVA mediante la richiesta di rimborso del 2015 che comprendeva le fatture emesse nel 2015 e **(iv)** essa non aveva beneficiato fino a quel momento del rimborso dell'IVA.

- 19 Pertanto, posto che la direttiva 2006/112 non disciplina espressamente il termine per l'esercizio del diritto a detrazione, si pone il problema se la data da cui inizia a decorrere il relativo termine possa essere stabilita esclusivamente in funzione del momento in cui è avvenuta la consegna dei beni, senza tener conto di qualsiasi altra circostanza rilevante.
- 20 Sebbene l'articolo 167 della direttiva 2006/112 preveda che il diritto a detrazione sorge nel momento in cui l'imposta diviene esigibile, l'articolo 178 della medesima direttiva prevede che l'esercizio di tale diritto diventa possibile solo dal momento in cui il soggetto passivo entra in possesso della fattura in cui è indicata la consegna dei beni.
- 21 Pertanto, il possesso di una fattura valida è essenziale per l'esercizio del diritto a detrazione/rimborso, e tuttavia l'emissione di quest'ultima costituisce la prerogativa discrezionale del fornitore, non rientrando in alcun momento nella sfera di controllo del titolare del diritto a detrazione, che è il beneficiario della consegna.
- 22 Di conseguenza, nel caso in cui la Corte ritenesse che, alla luce dell'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), prima frase della direttiva 2008/9, le richieste di rimborso possano riguardare acquisti di beni o servizi che sono stati fatturati nel corso del periodo di riferimento, indipendentemente dal fatto che l'IVA relativa sia divenuta o meno esigibile in tale periodo o in precedenza, allora la posizione delle autorità tributarie potrebbe essere contestata. Il giudice del rinvio considera rilevanti in tal senso anche le conclusioni presentate nelle cause Volkswagen (C-533/16) e Biosafe - Indústria de Reciclagens (C-8/17).
- 23 Per quanto riguarda le questioni 1 e 2, il giudice del rinvio rileva che le autorità tributarie non hanno fatto distinzione tra la data di emissione della fattura, quale aspetto procedurale, e la data dell'esigibilità dell'IVA, quale elemento di carattere sostanziale. Orbene, il legislatore dell'Unione vorrebbe che tali due momenti producessero effetti fiscali distinti.
- 24 Per quanto riguarda le questioni 3 e 4, il giudice del rinvio rileva che gli organi tributari hanno ritenuto che le fatture emesse nel 2015 per gli acquisti effettuati nel 2012 non possano essere oggetto di una richiesta di rimborso per il 2015, in quanto vi erano state in precedenza fatture che erano state stornate dal fornitore. Orbene, poiché lo storno delle fatture del 2012 è stato effettuato unilateralmente dal fornitore, ma, ai sensi del diritto nazionale, lo storno determina la privazione di effetti delle fatture emesse, analogamente all'annullamento, le fatture emesse nel 2015 sono gli unici atti che possono dimostrare la realizzazione degli acquisti e possono giustificare la richiesta di rimborso.
- 25 Il giudice rinvia in tale contesto agli articoli 169 e 178 della direttiva 2006/112 e all'articolo 14, paragrafo 1, lettera a), prima frase, della direttiva 2008/9. Tale ultimo testo stabilisce infatti che, dal punto di vista procedurale, la richiesta di rimborso si basa esclusivamente sulle fatture emesse nel periodo di riferimento e

l'unica condizione imposta è che l'esigibilità dell'IVA sia antecedente o simultanea alla fatturazione, che invece non è limitata a un dato momento.

- 26 Il giudice del rinvio solleva anche il problema di un'eventuale discriminazione, nella misura in cui le società residenti hanno a disposizione, secondo la legislazione nazionale, un termine di decadenza di cinque anni per chiedere il rimborso dell'IVA, mentre quelle non residenti hanno a disposizione, sulla base della direttiva 2008/9, un termine di un solo anno per esercitare tale diritto.

DOCUMENTO DI LAVORO