

Causa C-935/19**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

23 dicembre 2019

Giudice del rinvio:

Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polonia)

Data della decisione di rinvio:

3 ottobre 2019

Ricorrente:

Grupa Warzywna Sp. z o.o.

Resistente:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu

Oggetto del procedimento principale

Ricorso avverso l'applicazione, in base all'articolo 112b, paragrafo 2, della legge sull'IVA, di un'obbligazione IVA addizionale.

Oggetto e fondamento normativo del rinvio

Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta ai sensi dell'articolo 267 TFUE avente ad oggetto la conformità al diritto dell'Unione dell'applicazione, in base all'articolo 112b, paragrafo 2, della legge sull'IVA, di un'obbligazione IVA addizionale.

Questione pregiudiziale (Questioni pregiudiziali)

Se un'obbligazione tributaria addizionale, come quella prevista dall'articolo 112b, paragrafo 2, della legge sull'IVA, sia conforme alle disposizioni 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; in prosieguo: la «direttiva 112»), segnatamente agli articoli 2, 250 e 273 della

medesima, all'articolo 4, paragrafo 3, del Trattato sull'Unione Europea, all'articolo 325 del TFUE e al principio di proporzionalità.

Disposizioni rilevanti del diritto dell'Unione

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata (GU 2006, L 347, pag. 1): articolo 273.

TUE: articolo 4, paragrafo 3.

TFUE: articolo 325.

Disposizioni rilevanti del diritto nazionale

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług (legge dell'11 marzo 2004, relativa all'imposta sui beni e sui servizi) (Testo unico, Dz. U. del 2017, posizione 1221; in prosieguo: la «legge sull'IVA»).

Articolo 43, paragrafo 1, punto 10: «Sono esenti dall'imposta: (...) le cessioni di un fabbricato, di un edificio o di una parte di essi, salvo le ipotesi in cui:

- a) la cessione venga effettuata nell'ambito della prima occupazione o anteriormente ad essa;
- b) tra la prima occupazione e la cessione di un fabbricato, di un edificio o di una parte di essi sia decorso un periodo inferiore a due anni».

Articolo 43, paragrafo 10: «Il soggetto passivo può rinunciare all'esenzione d'imposta di cui al paragrafo 1, punto 10, e optare per l'assoggettamento della cessione di fabbricati, di edifici o di una parte di essi all'imposta, a condizione che il cedente e il cessionario del fabbricato, dell'edificio o di una parte di essi:

- 1) siano registrati come soggetti passivi dell'IVA in attività;
- 2) presentino, prima della data in cui tali immobili siano ceduti al loro cessionario, al direttore dell'ufficio tributario, avente competenza sull'acquirente, la dichiarazione conforme in cui optano per l'assoggettamento all'imposta della cessione del fabbricato, dell'edificio o di una parte di essi».

Articolo 112b, paragrafo 1: «Nel caso si accerti che il soggetto passivo:

1) nella dichiarazione d'imposta presentata abbia indicato:

- a) un importo dell'imposta di cui è debitore inferiore all'importo dovuto;

b) un importo del rimborso del credito d'imposta o dell'imposta addebitata a monte superiore all'importo dovuto;

c) un importo del credito d'imposta da detrarre dall'importo dell'imposta dovuta per il periodo di liquidazione successivo superiore all'importo dovuto;

d) un importo del rimborso del credito d'imposta, un importo del rimborso dell'imposta addebitata a monte o un importo dell'imposta da detrarre dall'importo dell'imposta dovuta per il periodo di liquidazione successivo, invece di indicare l'importo dell'imposta che dovrebbe essere versata all'ufficio finanziario;

2) non ha presentato la dichiarazione d'imposta o non ha versato l'imposta dovuta;

- il direttore dell'ufficio finanziario, o il direttore dell'ufficio doganale, valuta in modo corretto l'ammontare esatto di tali importi e fissa un'obbligazione tributaria addizionale in misura pari al 30% della riduzione dell'imposta dovuta o degli importi di rimborso del credito d'imposta, di rimborso dell'imposta addebitata a monte o del credito d'imposta da detrarre dall'imposta dovuta per il periodo di liquidazione successivo indicati in misura maggiore».

Articolo 112b, paragrafo 2: «Qualora, in esito a un controllo fiscale o a un controllo doganale o durante un controllo doganale - fiscale, nelle ipotesi di cui:

1) al paragrafo 1, punto 1, il soggetto passivo presenti una rettifica della dichiarazione d'imposta che tiene conto delle irregolarità accertate e versi l'importo dell'imposta dovuta o restituisca l'importo del rimborso non dovuto;

2) al paragrafo 1, punto 2, il soggetto passivo presenti la dichiarazione d'imposta e versi l'importo dell'imposta dovuta

- l'ammontare dell'obbligazione tributaria addizionale è pari al 20% dell'importo della riduzione dell'imposta dovuta o degli importi di rimborso del credito d'imposta, di rimborso dell'imposta addebitata a monte o del credito d'imposta da detrarre dall'imposta dovuta per il periodo di liquidazione successivo indicati in misura maggiore al dovuto».

Ustawa z dnia 29 sierpnia 1997- Ordynacja podatkowa (legge del 29 agosto 1997, sull'ordinamento tributario) (testo unico, Dz. U. del 2019, posizione 900, come modificata).

Articolo 81, paragrafo 1: «Salvo contrarie disposizioni, i soggetti passivi, i soggetti pagatori e percettori possono rettificare una dichiarazione presentata in precedenza».

Articolo 81b, paragrafo 1: «Il diritto alla rettifica di una dichiarazione:

- 1) è sospeso per la durata del procedimento tributario o del controllo fiscale per la parte costituente l'oggetto del procedimento o del controllo;
- 2) può essere ancora esercitato dopo la conclusione:
 - a) del controllo fiscale;
 - b) del procedimento tributario – per la parte non ricompresa nella decisione che determina l'importo dell'imposta dovuta».

Concisa esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 La decisione del Naczelnik Urzędu Skarbowego w Trzebnicy (direttore dell'Ufficio tributario di Trzebnica, Polonia; in prosieguo: l'«organo finanziario di I istanza») è stata confermata con decisione del Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu (direttore dell'amministrazione tributaria di Breslavia, Polonia; in prosieguo: l'«organo finanziario di II istanza») nella parte in cui ha applicato alla Grupa Warzywna Sp. z o.o. (in prosieguo: la «ricorrente» o il «soggetto passivo») un'obbligazione IVA addizionale relativa al mese di dicembre 2017 dell'importo di 520 316 zloty polacchi (PLN). Per la parte relativa alla rideterminazione dell'eccedenza dell'importo dell'imposta addebitata a monte su quella dovuta esso ha annullato la decisione dell'organo di I istanza e ha chiuso il procedimento.
- 2 Gli organi tributari hanno accertato che con rogito del 29 dicembre 2017, il soggetto passivo ha acquistato un immobile edificato e occupato per un periodo superiore a due anni. Nel rogito è stato dichiarato che il prezzo del fabbricato era indicato al lordo di IVA. L'acquisto è stato ulteriormente documentato mediante una fattura, emessa dal venditore, contenente, tra l'altro, la vendita imponibile per l'importo netto di PLN 14 209 003,60 nonché l'importo dell'imposta dovuta di PLN 3 268.070,83.
- 3 Nella dichiarazione d'imposta il soggetto passivo ha ricompreso tale importo nell'imposta addebitata a monte soggetta a detrazione. Conseguentemente, nella dichiarazione è stata indicata un'eccedenza dell'imposta addebitata sull'imposta dovuta, da rimborsare tramite un versamento su un conto bancario.
- 4 A seguito dell'avvio del controllo fiscale il rimborso dell'IVA non è stato effettuato.
- 5 Con verbale di accertamento l'organo finanziario di I istanza, richiamando l'articolo 43, paragrafo 1, punto 10, della legge sull'IVA, ha stabilito che la cessione dell'immobile doveva essere esente integralmente dall'imposta. Al contempo, esso ha stabilito che le parti dell'operazione non hanno presentato la dichiarazione, prevista dall'articolo 43, paragrafo 10, della legge sull'IVA, di rinuncia all'esenzione. Pertanto, l'organo di I istanza ha stabilito che il soggetto

passivo non ha il diritto a detrarre l'imposta addebitata a monte derivante da una cessione d'immobile esente da imposta.

- 6 Il soggetto passivo, esercitando il diritto previsto dall'articolo 81 dell'ordinamento tributario, ha presentato una rettifica della dichiarazione d'imposta che recepiva integralmente gli esiti del controllo e, conseguentemente, riportava l'importo dell'eccedenza dell'imposta addebitata a monte sull'imposta dovuta di gran lunga inferiore.
- 7 Nonostante l'avvenuta rettifica l'organo tributario di I istanza ha emesso la decisione con la quale ha rideterminato l'importo dell'eccedenza dell'imposta addebitata a monte sull'imposta dovuta nella misura emersa dalla dichiarazione d'imposta rettificata e ha fissato l'importo dell'obbligazione tributaria addizionale.
- 8 A seguito dell'impugnazione, l'organo tributario di II istanza ha annullato la decisione dell'organo tributario di I istanza nella parte relativa all'accertamento dell'importo dell'eccedenza dell'imposta addebitata a monte sull'imposta dovuta. L'organo ha ritenuto che la rettifica presentata ha validità per questa parte e, pertanto, l'emissione della decisione tributaria era priva di fondamento. Esso, richiamando l'articolo 112b, paragrafo 2, della legge sull'IVA, ha confermato la decisione per la parte relativa alla determinazione dell'importo dell'obbligazione tributaria addizionale.
- 9 Nel ricorso proposto al Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunale amministrativo del voivodato di Breslavia, Polonia), la ricorrente ha chiesto l'annullamento della decisione impugnata, sostenendo, segnatamente, la violazione del principio di proporzionalità e del principio di neutralità dell'IVA, e rilevando che nel caso concreto non si è verificato un danno al patrimonio per l'Erario in quanto il rimborso d'imposta dichiarato non è stato effettuato.
- 10 Nel suo controricorso, l'organo tributario di II istanza ha chiesto il rigetto del ricorso e ha confermato la posizione adottata nella decisione impugnata.
- 11 Il giudice di primo grado ha deciso di sottoporre alla Corte di giustizia dell'Unione europea le questioni pregiudiziali indicate nel dispositivo dell'ordinanza e ha sospeso il procedimento.

Breve esposizione della motivazione del rinvio

- 12 La decisione sulla controversia di cui al presente procedimento impone di valutare se l'applicazione di una sanzione sotto forma di un'obbligazione tributaria addizionale, nelle ipotesi in cui a causa di un'errata interpretazione delle norme non si è verificata un'effettiva riduzione del gettito d'imposta, sia compatibile con il principio di proporzionalità nonché se l'imposizione di tali obbligazioni addizionali miri effettivamente a prevenire evasioni d'imposta o se costituisca soltanto un'ulteriore risorsa di natura fiscale.

- 13 Secondo il giudice del rinvio dalla giurisprudenza della CGUE relativa all'interpretazione del principio di proporzionalità emerge che l'introduzione di ulteriori obblighi è giustificata soltanto quando mira a prevenire effettive evasioni d'imposta.
- 14 Il giudice richiama la sentenza del 25 aprile 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302), in conformità con la quale, in mancanza di armonizzazione della normativa dell'Unione nel settore delle sanzioni applicabili in caso di inosservanza delle condizioni previste da un regime istituito da tale normativa, gli Stati membri restano competenti a scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate. Gli Stati membri sono tenuti, tuttavia, ad esercitare questa competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, di conseguenza, nel rispetto del principio di proporzionalità. Pertanto, siffatte sanzioni non devono eccedere quanto necessario al fine di raggiungere l'obiettivo di esatta riscossione dell'imposta e di evitare la frode. Al fine di valutare se una sanzione sia conforme al principio di proporzionalità, occorre tener conto, in particolare, della natura e della gravità dell'infrazione che detta sanzione mira a penalizzare, nonché delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione stessa. Sebbene spetti al giudice nazionale verificare se l'importo della sanzione non ecceda quanto necessario per conseguire gli obiettivi indicati, tuttavia, occorre indicare a tale giudice taluni elementi della controversia oggetto del procedimento principale che sono idonei a consentire a quest'ultimo di stabilire se la sanzione sia conforme al principio di proporzionalità. A tal riguardo, una sanzione del genere risulta idonea a indurre i soggetti passivi a regolarizzare il più rapidamente possibile i casi di pagamento insufficiente dell'imposta e, pertanto, a raggiungere l'obiettivo di assicurare l'esatta riscossione della stessa.
- 15 Di regola, gli Stati membri possono applicare sanzioni relative alla violazione del principio del sistema comune dell'IVA. Le misure nazionali che realizzano gli obiettivi previsti dall'articolo 273 della direttiva 2006/112 devono rispettare il principio di proporzionalità. La valutazione delle sanzioni applicate non si limita all'esame se queste raggiungano gli obiettivi prefissati ma anche se non eccedano quanto necessario per conseguire siffatti obiettivi (v. sentenza CGUE del 19 ottobre 2017, SC Paper Consult SRL, C-101/16, EU:C:2017:775, punti 49 e 50).
- 16 La disposizione che prevede la possibilità di applicare un'obbligazione tributaria addizionale è stata introdotta nella legge sull'IVA dal 1° gennaio 2017, con la ustawa z dnia 1 grudnia 2016 o zmianie ustawy o VAT (legge del 1° dicembre 2016, recante modifica della legge sull'IVA) (Dz. U. del 2016, posizione 2024).
- 17 Precedentemente, fino al 30 novembre 2008, sanzioni analoghe erano previste nella legge sull'IVA, e prima ancora nella ustawa z dnia 8 stycznia 1993 o podatku od towarów i usług oraz o podatku akcyzowym (legge dell'8 gennaio 1993, sull'imposta sui beni e sui servizi e sulle accise). Con sentenza del 29 aprile 1998, il Trybunał Konstytucyjny (Corte costituzionale, Polonia) ha dichiarato che tale sanzione è conforme alla Costituzione polacca. Con sentenza del 15 gennaio 2009, causa K-1 (C-502/07, EU:C:2009:11), la CGUE ha disposto che le sanzioni

previste dalla legge polacca sull'IVA non sono in contrasto con le disposizioni della direttiva IVA.

- 18 Nella motivazione della modifica introdotta dal 1° gennaio 2017, il legislatore ha specificato che in considerazione della attuale scala di abusi in materia di IVA diviene giustificata la reintroduzione di tale misura il cui obiettivo è migliorare la riscossione dell'IVA. Nell'ordinamento giuridico sono state reintrodotte sanzioni di natura fiscale per le irregolarità nelle liquidazioni d'imposta il cui effetto è l'indicazione dell'imposta dovuta per un importo minore o l'indicazione dell'eccedenza tra l'imposta addebitata a monte e l'imposta dovuta o da liquidare nei periodi successivi o del rimborso dell'imposta per importi maggiori. Il legislatore ha esposto che le sanzioni in oggetto hanno, prima di tutto, carattere preventivo. Queste mirano a convincere i soggetti passivi che una compilazione corretta e diligente della dichiarazione d'imposta è nel loro interesse. Infatti, all'accertamento di un errore nella liquidazione consegue l'insorgere dell'obbligo di pagamento di una determinata obbligazione tributaria addizionale.
- 19 Tale carattere preventivo delle sanzioni introdotte è desumibile dalle disposizioni che prevedono ipotesi in cui queste non vengono applicate. Questo si verifica nei casi in cui il soggetto passivo, in un qualsiasi momento antecedente alla data di avvio di un controllo tributario o fiscale, corregge autonomamente l'errore e versa la differenza dell'imposta, in modo da pareggiare l'imposta non indicata o l'importo del rimborso indicato in eccedenza.
- 20 Il giudice del rinvio comprende la fondatezza dell'intento di convincere i soggetti passivi che una compilazione corretta e diligente della dichiarazione d'imposta sia nel loro interesse, ma sottolinea che nelle controversie relative all'IVA sia necessario considerare la complessità di questa materia giuridica e una maggiore possibilità di commettere un errore. La disciplina contenuta nell'articolo 43, paragrafo 1, punto 10, della legge sull'IVA, che è stata anche oggetto della sentenza della CGUE del 16 novembre 2017, Kozuba Premium Selection (C-308/16, EU:C:2017:869), e dell'estremamente copiosa giurisprudenza dei tribunali amministrativi nazionali, ne costituisce un esempio lampante. La disciplina contenuta nell'articolo 112b, paragrafo 2, della legge sull'IVA non considera in alcun modo le ipotesi, come quella del procedimento principale, in cui l'irregolarità nella liquidazione dell'imposta è dovuta ad un errore, commesso da entrambe le parti dell'operazione, nella valutazione se una determinata cessione sia assoggetta all'IVA. In questi casi, in realtà, non si verifica una riduzione del gettito d'imposta in quanto questa viene versata, anche se in via autonoma, dal venditore. Invero, qualora le parti avessero fin da subito ritenuto che l'operazione fosse esente l'imposta non sarebbe stata in effetti versata.
- 21 Occorre segnalare, a latere, che la giurisprudenza nazionale, nei casi come quello di cui al procedimento principale, considerata l'ambiguità delle norme (dell'articolo 43, paragrafo 10, della legge sull'IVA), sostiene la tesi che operazioni analoghe a quella effettuata dal soggetto passivo sono soggette all'imposta e che l'acquirente ha il diritto alla detrazione dell'imposta addebitata.

Nella presente causa il soggetto passivo ha accettato, tuttavia, gli esiti del controllo e ha rinunciato alla detrazione dell'imposta addebitata, riconoscendo che l'operazione negoziale era esente dall'IVA. Poiché il soggetto passivo ha pagato al venditore l'intero importo indicato in fattura pertanto, di fatto, ha sostenuto l'intero peso economico dell'imposta e questo, qualora si adotti la tesi espressa dalla giurisprudenza che l'operazione non è soggetta all'imposta, è in contrasto con il principio di neutralità. Secondo il giudice del rinvio, in sostanza, è stato violato il principio di neutralità dell'IVA.

- 22 Orbene, come disposto dalla CGUE, «il principio di neutralità dell'IVA concretizzato dalla giurisprudenza relativa all'articolo 203, della direttiva 2006/112/CE, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretato nel senso che esso osta a che, in base ad una disposizione nazionale intesa a recepire detto articolo, l'amministrazione tributaria neghi al fornitore di una prestazione esente il rimborso dell'IVA fatturata per errore al suo cliente, in quanto tale prestatore non ha rettificato la fattura erroneamente redatta, mentre tale amministrazione ha definitivamente negato a tale cliente il diritto di detrarre detta IVA, comportando tale diniego definitivo che il regime di rettifica previsto dalla legge nazionale non è più applicabile» (sentenza CGUE dell'11 aprile 2013, Rusedespred OOD, C-138/12, EU:C:2013:233, punto 35).
- 23 In tali ipotesi gli effetti della disciplina introdotta sono in contrasto con gli obiettivi prima esposti. Invero, l'obbligo di provvedere al versamento di una obbligazione addizionale, in realtà, induce il soggetto passivo a non accettare gli esiti del controllo ed a non versare, spontaneamente, l'imposta oltre agli interessi. Inoltre, tale situazione contrasta con il diritto del soggetto passivo, previsto dall'articolo 81b dell'ordinamento tributario, di presentare una rettifica e costituisce una sorta di trappola per il soggetto stesso. Infatti, egli ha un diritto il cui esercizio comporta l'applicazione nei suoi confronti di una sanzione supplementare. Al contempo, tale sanzione colpisce il soggetto passivo che ha ricevuto una fattura erroneamente emessa e non il soggetto che l'ha emessa.
- 24 La disposizione, nella versione in cui è stata introdotta, non considera in alcun modo l'intento del soggetto passivo, ossia se la riduzione dell'imposta costituisca una frode o sia dovuta ad un errore. Occorre sottolineare che a causa dell'ambiguità delle disposizioni della legge sull'IVA e delle sue continue modifiche, anche le stesse amministrazioni tributarie, in più occasioni, interpretano queste disposizioni in modo errato. In numerosi casi soltanto decisioni delle autorità giurisdizionali, e nelle ipotesi estreme una sentenza della CGUE, stabiliscono l'interpretazione corretta. La disposizione prevede l'irrogazione di una sanzione a soggetti passivi anche nelle ipotesi di errata applicazione di una prassi comunemente nota. La sanzione in oggetto ha, pertanto, un carattere chiaramente repressivo invece che preventivo.
- 25 Orbene, nella sentenza della CGUE del 26 luglio 2013, Hans Akerberg Fransson (C-617/10, EU:C:2013:105), è stato dichiarato che dagli articoli 2, 250, paragrafo

1, e 273 della direttiva 2006/112, che riprendono, in particolare, le disposizioni dell'articolo 2 e dell'articolo 22, paragrafi 4 e 8, della sesta direttiva, nella versione ex articolo 28 nonies di quest'ultima nonché dall'articolo 4, paragrafo 3, TUE, risulta che in materia di IVA ogni Stato membro ha l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative al fine di garantire che l'IVA sia interamente riscossa nel suo territorio e a lottare contro la frode. Inoltre, l'articolo 325 TFUE impone agli Stati membri di lottare contro le attività illecite lesive degli interessi finanziari dell'Unione europea con misure dissuasive ed effettive e, in particolare, impone loro di adottare, per combattere la frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere la frode lesiva dei loro interessi finanziari. Le risorse proprie dell'Unione comprendono, in particolare, ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, della decisione 2007/436/CE del Consiglio, Euratom del 7 giugno 2007, relativa al sistema delle risorse proprie delle Comunità europee, le entrate provenienti dall'applicazione di un'aliquota uniforme alle operazioni imponibili a fini IVA determinate secondo regole dell'Unione. Esiste, pertanto, un nesso diretto tra la riscossione del gettito dell'IVA in conformità al diritto dell'Unione applicabile e la messa a disposizione del bilancio dell'Unione europea delle risorse IVA, in quanto qualsiasi lacuna nella riscossione di tali imposte può determinare una riduzione delle ora indicate risorse di bilancio. Ne risulta che sovrattasse e procedimenti penali per frode fiscale, del tipo di quelli di cui è stato oggetto l'imputato nel procedimento principale a causa dell'inesattezza delle informazioni fornite in materia di IVA, costituiscono un'attuazione degli articoli 2, 250, paragrafo 1, e 273 della direttiva 2006/112 (già articoli 2 e 22 della sesta direttiva) e dell'articolo 325 TFUE e, pertanto, del diritto dell'Unione ai sensi dell'articolo 51, paragrafo 1, della Carta dei diritti fondamentali.

- 26 Invece, al punto 30 della sentenza della CGUE del 17 gennaio 2019, Dzivev (C-310/16, EU:C:2019:30, punto 30), è stato disposto che «sebbene le sanzioni e le procedure amministrative e/o penali ad esse relative, istituite dagli Stati membri per lottare contro le violazioni delle norme armonizzate in materia di IVA, rientrino nella loro autonomia procedurale e istituzionale, quest'ultima è tuttavia limitata, oltre che dal principio di proporzionalità e dal principio di equivalenza, la cui applicazione non è in discussione nel caso di specie, dal principio di effettività, il quale impone che dette sanzioni siano effettive e dissuasive».
- 27 Le regole di esperienza comune suggeriscono che un soggetto che sia effettivamente un evasore non è interessato a rendere note le sue azioni mediante una rettifica della dichiarazione. Tenuto conto di quanto detto la sanzione prevista dall'articolo 112b, paragrafo 2, della legge sull'IVA non realizza adeguatamente la funzione preventiva nei confronti degli autori di eventuali frodi.
- 28 Ne consegue che l'applicazione automatica e di diritto di un'obbligazione tributaria addizionale in tutte le ipotesi in cui non si è verificata una riduzione dell'imposta dovuta o una maggiorazione del rimborso del credito d'imposta, anche quando l'imposta è stata effettivamente versata da un altro soggetto o quando il rimborso non è stato effettuato, costituisce, secondo il giudice del

rinvio, una misura non adeguata ai fini di conseguire l'obiettivo di evitare le frodi fiscali di cui all'articolo 273 della direttiva 2006/112 ed eccede quanto necessario ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni. Questo perché tale misura non considera la natura e la gravità della violazione. Parimenti, non viene considerato il fatto che l'amministrazione non ha subito una riduzione del gettito d'imposta e non vi è alcun elemento che induca a ritenere che si trattasse di una frode fiscale (sentenza CGUE del 25 aprile 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302).

- 29 Alla luce di quanto precede, considerando che una pronuncia pregiudiziale è indispensabile a fini della soluzione della controversia dinanzi ad esso pendente, il Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu ha deciso, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, di sottoporre una questione pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea.