

Causa C-446/18**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

9 luglio 2018

Giudice del rinvio:

Nejvyšší správní soud (Repubblica ceca)

Data della decisione di rinvio:

31 maggio 2018

Ricorrente:

AGROBET CZ, s.r.o.

Resistente:

Finanční úřad pro Středočeský kraj

Oggetto del procedimento principale

L'oggetto del procedimento principale è il ricorso per cassazione presentato dalla società AGROBET CZ, s.r.o. avverso la sentenza del Krajský soud v Praze (Corte regionale di Praga capitale, Repubblica ceca; in prosieguo: la «Corte regionale di Praga capitale») con la quale è stata confermata la decisione delle autorità tributarie di non effettuare la liquidazione di una parte dell'imposta sul valore aggiunto, nei limiti in cui tale parte non è oggetto di una verifica fiscale in corso.

Base giuridica della domanda di pronuncia pregiudiziale

Articolo 267 TFUE

Questione pregiudiziale

Se sia conforme al diritto dell'Unione, e segnatamente al principio di neutralità dell'IVA, una misura di uno Stato membro che subordini la liquidazione e il pagamento di una parte della detrazione dell'IVA fatta valere alla conclusione del procedimento relativo a tutte le operazioni imponibili in un determinato periodo d'imposta.

Disposizioni pertinenti del diritto dell'Unione

Gli articoli 183 e 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata (in prosieguo: la «direttiva IVA»)

Disposizioni pertinenti del diritto nazionale

Ai sensi dell'articolo 105, paragrafo 1, della legge n. 235/2004 in materia d'imposta sul valore aggiunto (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty; in prosieguo: la «legge sull'IVA»), come modificata, «se in conseguenza della liquidazione di un'eccedenza risulti un importo in eccesso rimborsabile superiore a CZK 100, esso verrà rimborsato d'ufficio al soggetto passivo entro 30 giorni dalla liquidazione dell'eccedenza».

Ai sensi degli articoli 89 e 90 della legge n. 280/2009, recante il codice tributario, nella versione vigente fino al 31 dicembre 2016 (zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád; in prosieguo: il «codice tributario») nel caso in cui da una dichiarazione fiscale ordinaria risulti una detrazione d'imposta in favore del soggetto passivo, l'amministrazione fiscale, in caso di dubbi, lo invita a chiarire tali dubbi e, ove questi ultimi non fossero dissipati e l'ammontare dell'imposta non fosse dimostrato in maniera sufficientemente convincente, può avviare una verifica fiscale.

Secondo il giudice del rinvio il codice tributario non fissa alcun termine massimo per la durata di una verifica fiscale e neppure di un procedimento di liquidazione nell'ambito del quale ha luogo la verifica fiscale, salvo un termine per la determinazione dell'imposta (ai sensi dell'articolo 148 del codice tributario, nel caso di una verifica fiscale avviata prima della scadenza del termine previsto, l'imposta deve essere determinata entro tre anni dall'avvio della verifica, nondimeno il termine per la determinazione dell'imposta è sospeso durante il periodo in cui è in corso una cooperazione internazionale in ambito fiscale, ma scade comunque entro 10 anni).

L'articolo 254a del codice tributario prevede che, qualora la procedura per dissipare i dubbi su una dichiarazione fiscale ordinaria, dalla quale risulta una detrazione fiscale in favore del soggetto passivo, duri oltre 5 mesi, al soggetto passivo spetta l'interesse maturato sulla detrazione fiscale stabilita dall'amministrazione fiscale, e tale interesse corrisponde annualmente al tasso del pronto contro termine fissato dalla Banca nazionale ceca, maggiorato di un punto percentuale (il calcolo del suddetto interesse è stato successivamente oggetto di una modifica legislativa con efficacia dal 1° luglio 2017, la quale, tra l'altro, ha portato ad un aumento di due punti percentuali).

Secondo il giudice del rinvio nel periodo dal 2013 al 2017 il pronto contro termine a 15 giorni applicabile al primo giorno del semestre è stato sempre dello 0,5% annuo e, nel caso della ricorrente, l'interesse maturato sulla detrazione fiscale trattenuta ha rappresentato quindi l'1,05% annuo della somma trattenuta.

Breve descrizione del procedimento amministrativo e giudiziario

Procedimento amministrativo

- 1 La società AGROBET CZ, s.r.o. (in prosieguo: la «ricorrente») ha presentato all'inizio del 2016 due dichiarazioni relative all'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») per i periodi d'imposta dicembre 2015 e gennaio 2016, nella quali ha dichiarato un'eccedenza per importi pari rispettivamente a CZK 2 958 167 e CZK 1 559 241. In relazione a tali dichiarazioni fiscali, il Finanční úřad pro Středočeský kraj (Ufficio delle imposte per la Regione della Boemia centrale; in prosieguo: il «resistente») ha avviato una verifica fiscale il cui oggetto era la dichiarazione fiscale ordinaria IVA «per il periodo d'imposta dicembre 2015 [rispettivamente per il periodo d'imposta gennaio 2016] nell'ambito del commercio di merci consistenti in olio di colza»
- 2 In relazione al periodo d'imposta del 2015, il **resistente** ha specificato, su richiesta della ricorrente, che avrebbe esaminato in modo più accurato il commercio di merci consistenti in olio di colza e di voler anche verificare la correttezza della classificazione della merce nell'aliquota d'imposta normale. In relazione al periodo d'imposta 2016, il resistente ha risposto alle affermazioni della ricorrente, riferendo di nutrire «dubbi complessivi di carattere generale connessi con il commercio di olio di colza», vale a dire, specificamente «se le cessioni fossero avvenute, di quale merce si sia trattato, se le cessioni fossero state realizzate da fornitori in favore di un acquirente dichiarato». Il resistente ha considerato insolito il fatto che la merce fosse stata trasferita in Repubblica ceca a partire da un altro Stato membro e che dal territorio nazionale [ceco] fosse stata nuovamente trasferita in un altro Stato membro, situazione che, pur non essendo di per sé contraria alla legge, è tuttavia un motivo per esaminare tali operazioni.
- 3 La ricorrente ha presentato due opposizioni contro l'avvio di entrambe le verifiche fiscali, nelle quali ha affermato che l'eccedenza era stata trattenuta nei suoi confronti, nonostante l'amministrazione finanziaria nutrisse dubbi solo su una parte minoritaria dell'eccedenza fatta valere, il che era sproporzionatamente gravoso per la ricorrente. Inoltre, anziché una verifica fiscale, il resistente avrebbe dovuto avviare una procedura per dissipare i dubbi. Se il resistente non avesse ritenuto possibile tale procedura, avrebbe dovuto avviare la verifica fiscale solo dopo l'eventuale liquidazione (e pagamento) dell'eccedenza, in tal modo, infatti, sarebbero stati risparmiati alla ricorrente i rischi finanziari associati al trattenimento della terza, e della quarta, eccedenza consecutiva. Da procedimenti connessi è noto al giudice del rinvio che nei confronti della ricorrente era già stata avviata una verifica fiscale (eventualmente previa procedura per dissipare i dubbi) anche in relazione ai periodi d'imposta ottobre 2015 e novembre 2015. Neanche per detti periodi l'eccedenza dichiarata dalla ricorrente le è stata versata.
- 4 Il **resistente** non ha ritenuto fondate le opposizioni, constatando di aver esaminato non solo i singoli acquisti, ma anche la vendita dell'olio di colza grezzo e che, nel

corso della procedura per dissipare i dubbi per il periodo d'imposta ottobre 2015 e nel corso della verifica fiscale concernente novembre 2015, ha appurato che l'olio di colza commercializzato era originario della Polonia, è stato commercializzato in forma non modificata nel territorio nazionale ceco e trasferito nuovamente dalla ricorrente verso la Polonia, circostanza che ha suscitato dubbi nel resistente riguardo alle operazioni commerciali dichiarate e alle loro incidenze dal punto di vista dell'IVA. Alla luce di tali dubbi e a causa della verifica fiscale avviata, è escluso che il ricorrente liquidi l'imposta per tale periodo d'imposta.

- 5 Infine la **ricorrente** ha chiesto all'organo tributario d'appello del resistente di esaminare il modo in cui erano state trattate le opposizioni, spiegando di avere acquistato l'olio di colza grezzo da un fornitore affidabile, da lungo tempo affermato sul mercato, che adempie i propri obblighi nei confronti del bilancio statale (ha pagato l'IVA a valle). Essa ha aggiunto che il trattenimento dell'intera eccedenza dichiarata rappresenta una misura sproporzionata rispetto all'obiettivo perseguito di proteggere le finanze pubbliche dalle evasioni fiscali e che è in contrasto con il diritto dell'Unione non effettuare una liquidazione parziale dell'IVA.
- 6 L'**organo tributario d'appello** ha ritenuto infondati i ricorsi della ricorrente, richiamando l'attenzione sul fatto che il codice tributario non disciplina l'emissione di un avviso di liquidazione parziale e che l'IVA si riferisce sempre a un periodo d'imposta considerato nel suo insieme.
- 7 Il 31 maggio 2016 si è svolta un'udienza orale tra la ricorrente e il resistente nel corso della quale la ricorrente ha lamentato che il modo di procedere del resistente le impedisce di fatto di commercializzare l'olio di colza grezzo. Essa ha anche offerto una garanzia per la parte controversa dell'imposta per il caso in cui l'amministrazione finanziaria avesse liquidato l'eccedenza in suo favore. Il **resistente** ha comunicato di non essere ancora a conoscenza dei risultati della rogatoria internazionale e che non poteva predire come avrebbe proceduto nel caso in cui la ricorrente avesse inteso, in futuro, commercializzare l'olio di colza.
- 8 In data 15 luglio 2016 le **autorità fiscali polacche**, su istanza inviata dal resistente, hanno affermato che il fornitore dichiarato della ricorrente è irreperibile e risponde ai criteri di una società del tipo «missing trader».
- 9 Nel novembre 2016 la **ricorrente** ha presentato all'organo tributario d'appello un ricorso per la tutela contro l'inerzia, nel quale ha chiesto di liquidare l'eccedenza riferibile all'importo non controverso dell'imposta e ha fatto riferimento alla sentenza del Krajský soud v Praze (Corte regionale di Praga capitale; in prosieguo: la «Corte regionale di Praga capitale») del 4 ottobre 2016, la quale accoglieva la tesi della ricorrente richiamandosi alla sentenza della Corte di giustizia del 18 dicembre 1997, C-286/94, Molenheide e a. e imponeva al resistente di determinare l'IVA della ricorrente per il periodo d'imposta ottobre 2015, nei limiti in cui tale imposta non rientrava nell'ambito della verifica fiscale in corso. L'**organo tributario d'appello** non ha ritenuto fondato il ricorso e ha

sottolineato la natura non definitiva della suindicata sentenza del Corte regionale di Praga capitale (impugnata con ricorso per cassazione) e ha ribadito che, ove il risultato dell'obbligazione tributaria sia in un'eccedenza, quest'ultima è connessa al periodo d'imposta nella sua totalità e non soltanto a una parte delle operazioni dichiarate.

Procedimento giurisdizionale

- 10 Con due ricorsi per la tutela contro l'inerzia in data 30 gennaio 2017 la ricorrente ha chiesto al giudice di pronunciare una sentenza in base alla quale il resistente sia obbligato ad adottare, entro 30 giorni dal passaggio in giudicato della stessa, una decisione di determinazione dell'imposta in materia di IVA della ricorrente per il periodo d'imposta dicembre 2015 e gennaio 2016, nei limiti in cui tale imposta non rientra nell'ambito della verifica fiscale.
- 11 Nel periodo intercorso tra il deposito dei ricorsi e la pronuncia della Corte regionale, l'11 maggio 2017 il Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa; in prosieguo: la «Corte suprema amministrativa»), nell'ambito di un procedimento per cassazione promosso dal resistente, ha annullato la summenzionata sentenza della Corte regionale di Praga capitale del 4 ottobre 2016, motivando che, nei limiti in cui il codice tributario non disciplina espressamente la possibilità di emettere un avviso di liquidazione parziale, l'amministrazione finanziaria non può arrogarsi tale potere senza una base legale. Con riferimento alla sentenza della Corte di giustizia nella causa C-286/94 Molenheide e a., la Corte suprema amministrativa ha constatato che tale sentenza non menziona che il diritto nazionale debba consentire una liquidazione parziale dell'eccedenza dell'IVA limitatamente alla parte non oggetto di contestazione, e ha constatato che la legislazione belga è diametralmente opposta rispetto alla legislazione ceca, la quale prevede una tutela dei diritti a fronte di una condotta sproporzionata, inadempiente ed arbitraria dell'amministrazione finanziaria. Il soggetto passivo interessato può, alle condizioni previste, esigere che sia imposto all'amministrazione finanziaria inadempiente di emettere una decisione riguardo all'IVA verificata, tuttavia non una decisione parziale, bensì una sull'IVA relativa all'intero periodo d'imposta.
- 12 Facendo riferimento alla suddetta sentenza di annullamento della Corte suprema amministrativa, la Corte regionale di Praga capitale ha respinto, con la sentenza del 13 giugno 2017, il ricorso per la tutela contro l'inerzia riguardante i periodi d'imposta dicembre 2015 e gennaio 2016. La **ricorrente** ha presentato ricorso per cassazione avverso tale sentenza, nel quale ha dedotto l'incompatibilità del diritto nazionale processuale con il diritto dell'Unione direttamente applicabile. La ricorrente ha riconosciuto che è possibile ritardare il versamento dell'eccedenza a causa dell'avvio di una verifica vertente sulla fondatezza di quest'ultima, ma soltanto in misura conforme al principio di proporzionalità, il che non sarebbe accaduto nel caso di specie, in cui è stata trattenuta [anche] la parte dell'eccedenza dichiarata dalla ricorrente che non era mai stata messa in alcun modo in dubbio dal resistente e che non è oggetto di alcuna verifica.

- 13 Nel suo controricorso in cassazione il **resistente** ha sostenuto che è necessario distinguere tra il sorgere di un diritto a detrazione ai sensi dell'articolo 167 e segg. della direttiva IVA e il sorgere di un diritto al rimborso dell'eccedenza ai sensi dell'articolo 183 della direttiva IVA. Considerato che l'eccedenza si riferisce ad un periodo d'imposta ed è il risultato di un calcolo matematico, essa può configurarsi soltanto come un insieme indivisibile. Pertanto non esiste una parte non controversa dell'eccedenza che potrebbe essere liquidata «parzialmente» e versata al ricorrente. Il trattenimento dell'IVA per un periodo più lungo del solito è compensato nei confronti del soggetto passivo mediante l'interesse maturato sull'eccedenza trattenuta.

Analisi della questione pregiudiziale

- 14 Per quanto riguarda la giurisprudenza della Corte di giustizia, l'imposizione di obblighi ai soggetti passivi in rapporto con la legislazione degli Stati membri è regolata in particolare dagli articoli 183 e 273 della direttiva IVA. A tal riguardo nella propria giurisprudenza la Corte di giustizia ha sottolineato l'importanza dei principi di proporzionalità e di neutralità fiscale.
- 15 Il giudice del rinvio fa rinvio al punto 53 della sentenza del 12 maggio 2011, C-107/10, Enel Maritsa Iztok 3, che riguarda la proroga del termine per il rimborso dell'eccedenza dell'IVA e stabilisce che lo svantaggio economico del soggetto passivo (cagionato dall'impossibilità temporanea di disporre delle risorse finanziarie) può essere compensato dalla corresponsione di interessi, essendo garantito in tal modo il rispetto del principio di neutralità fiscale.
- 16 Nella sentenza del 18 dicembre 1997, C-286/94, Molenheide e a., la Corte di giustizia ha dichiarato, tra l'altro, che, in caso di revoca dell'eccedenza, un calcolo degli interessi dovuti dall'erario, che non abbia come decorrenza il giorno in cui l'eccedenza dell'IVA sarebbe stata rimborsata in condizioni normali, sarebbe contrario al principio di proporzionalità.
- 17 Inoltre il giudice del rinvio fa inoltre riferimento ai punti 33 e 34 della sentenza del 25 ottobre 2001, C-78/00, Commissione/Italia, riguardante l'articolo 183 della direttiva IVA, nella quale la Corte di giustizia ha affermato che il rimborso dell'eccedenza dell'IVA deve essere effettuato entro un termine ragionevole e questo mediante somme liquide di denaro, o in modo equivalente, e che il sistema di rimborso adottato non deve far correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo.
- 18 Per quanto riguarda la procedura stabilita dalla legislazione ceca, il giudice del rinvio conclude che, qualora anziché liquidare l'imposta, l'amministrazione finanziaria avvii una procedura per dissipare i dubbi o una verifica fiscale, l'emissione di una decisione sulla liquidazione dell'imposta, a partire dalla quale decorre il termine di 30 giorni per il rimborso dell'eccedenza previsto all'articolo 105, paragrafo 1, della legge sull'IVA, non deve avere luogo oltre i 3 anni dall'avvio del controllo fiscale. Inoltre, in alcuni casi (ad esempio, durante il

periodo in cui l'amministrazione finanziaria comunica con gli organi tributari di altri Stati membri dell'UE o di Paesi terzi), il suddetto termine può essere anche prorogato progressivamente fino a un massimo di 10 anni.

- 19 La legislazione ceca non permette all'amministrazione finanziaria di decidere sull'imposta soltanto per una parte del periodo d'imposta o solo in relazione alle operazioni imponibili non contestate, al contrario, per effetto della verifica anche di una sola transazione soggetta ad IVA in un determinato periodo d'imposta, viene automaticamente ritardata la liquidazione dell'IVA per l'intero periodo d'imposta fino al completamento della verifica fiscale o fino alla procedura per dissipare i dubbi per il periodo d'imposta oggetto di controllo. È possibile considerare siffatta procedura come misure standard per prevenire l'evasione fiscale, finalizzate alla corretta determinazione dell'imposta e senza le quali sarebbe difficile immaginare un'amministrazione finanziaria efficace. Tuttavia il giudice del rinvio considera problematiche e contrarie al principio di neutralità dell'IVA alcune conseguenze pratiche dell'applicazione di tali misure. Ad esempio, nel caso in cui una procedura per dissipare i dubbi sia avviata prima della liquidazione dell'imposta, l'autorità tributaria deve ritardare la liquidazione, e il successivo pagamento, dell'eccedenza di imposta fatta valere con riferimento a tutte le operazioni imponibili acquisite in un determinato periodo d'imposta, sebbene nutra dei dubbi solo su alcune di esse. Ciò è quanto avviene anche in caso di verifica fiscale.
- 20 La soluzione generale, confermata dalla giurisprudenza della Corte di giustizia (fissazione di un termine ragionevole e degli interessi di mora), risolve in modo efficace solo una parte del problema riguardante il trattenimento dell'eccedenza dell'imposta. L'introduzione degli interessi di mora per l'eccedenza trattenuta e la fissazione di un termine ragionevole corrispondono ad un compromesso tra tutela efficace della corretta determinazione dell'imposta e prevenzione delle evasioni (tutela delle risorse pubbliche nazionali) e il principio di neutralità dell'IVA (tutela dei soggetti passivi controllati e realizzazione della parità tra i singoli soggetti passivi). Tale disciplina non risolve tuttavia la momentanea mancanza di cash flow e le conseguenze associate.
- 21 Per quanto concerne la durata di un termine ragionevole, la Corte di giustizia ha considerato compatibile con il diritto dell'Unione il riporto dell'eccedenza dell'IVA al periodo d'imposta seguente (v. la già menzionata sentenza *Emnel Maritsa Iztok 3*) o proporzionato il termine di un anno di trattenimento, senza interessi, dell'eccedenza dell'IVA, che risulta dalla direttiva, dovendo essere garantita allo Stato la possibilità di esaminare la legittimità dell'eccedenza dell'IVA fatta valere (v. sentenza del 29 settembre 2010, *Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski*, C-188/09, punto 21).
- 22 Per quanto attiene al trattenimento dell'IVA, la momentanea mancanza di cash flow solo difficilmente può essere «compensata» dopo 3 o più mesi mediante rimborsi di parti percentuali dell'eccedenza trattenuta, poiché in quel momento può già essere in corso una procedura fallimentare con la quale, per un periodo

molto lungo, si macchia la reputazione di un dato soggetto passivo; nell'ambito dell'esecuzione forzata si può arrivare altresì alla vendita del patrimonio aziendale (compresi i beni insostituibili come sono il know-how, i brevetti ecc.) o, di fatto, alla cessazione della possibilità di far fronte ai propri obblighi, il che provoca una riduzione della fiducia delle controparti commerciali nei confronti del soggetto passivo. Il soggetto passivo può contrarre dei prestiti per sopperire alla mancanza di attivo circolante e le spese funzionalmente sostenute per tale fine gli saranno rimborsate. Tuttavia un elevato rischio finanziario comporta una carenza di liquidità per le imprese in fase di avviamento. Per questi soggetti passivi che nei mesi iniziali cercano di reperire le risorse finanziarie per garantire la loro attività imprenditoriale (costruzione degli spazi, acquisto delle apparecchiature ecc.), la sospensione del versamento della detrazione dell'imposta rappresenta una situazione spesso molto difficile da risolvere. Tali società spesso non hanno alcuna storia finanziaria presso gli istituti finanziari e pertanto la concessione di un credito provvisorio o di un prestito è lunga e complessa. Tutte queste situazioni sono finanziariamente compensabili, sebbene con sicuri impatti di carattere immateriale sull'attività imprenditoriale, in particolare nella sua fase di avviamento. Dal punto di vista degli Stati nazionali, sono proprio i soggetti passivi di nuova costituzione a rappresentare il gruppo a maggiore rischio di commissione dell'evasione fiscale.

- 23 Il giudice non considera tali carenze sistemiche in contrasto con il diritto dell'Unione in quanto le conseguenze della loro applicazione possono essere risolte e non eccedono, comunque, i limiti di quanto è necessario ed efficace per una corretta riscossione dell'imposta e per evitare le evasioni. Ciò che, tuttavia, il giudice del rinvio già considera una violazione di un principio del diritto dell'Unione, è la situazione, che purtroppo si verifica nella prassi, in cui il soggetto obbligato, spesso anche suo malgrado, si ritrova ad essere parte di una rete dedita alla frode fiscale, risultando sufficiente anche il sospetto di una partecipazione. L'amministrazione finanziaria deve esaminare tale sospetto e adotta quindi una misura con la quale trattiene il pagamento dell'eccedenza dell'imposta nei confronti del soggetto passivo. Nella prassi applicativa la misura si applica nei confronti dell'intero periodo d'imposta; gradualmente si chiariscono i dubbi riguardo alle parti delle varie operazioni imponibili (o si indica direttamente che nei confronti di alcune operazioni imponibili non sono emersi dubbi). Anche se il soggetto passivo ha comprovato direttamente il diritto a detrazione relativamente ad alcune operazioni imponibili acquisite (o non sussisteva alcun dubbio circa la legittimità di tale detrazione d'imposta), l'amministrazione finanziaria, alla luce del legame della misura con un periodo d'imposta, e non con una determinata operazione imponibile, deve trattenere il pagamento, nei confronti del soggetto passivo, dell'eccedenza dell'imposta fino all'esame e alla decisione su tutte le operazioni imponibili in un determinato periodo d'imposta. Solo allora l'amministrazione finanziaria liquida l'imposta.

Opinione del giudice del rinvio

- 24 Il giudice del rinvio ritiene che nella presente situazione non sia possibile essere vincolati al requisito della perfetta neutralità dell'IVA. Talune misure dell'amministrazione finanziaria sono assolutamente necessarie ai fini di una corretta determinazione dell'imposta e non è possibile rimediare completamente ex ante (prevenzione) a tutte le loro conseguenze; la compensazione e la regolarizzazione saranno sempre effettuate ex post senza la possibilità di una completa restituzione in natura (*restitutio in integrum*).
- 25 Tale stato delle cose è causato dall'esistenza di un'asimmetria nell'informazione. L'amministrazione fiscale attende che il soggetto passivo le fornisca a posteriori tutte le informazioni essenziali per la liquidazione dell'imposta. Tuttavia lo Stato del giudice del rinvio cerca di far fronte allo svantaggio informativo applicando misure che funzionano on-line – in tempo reale. Nonostante l'esistenza di tali misure (comunicazione elettronica IVA o registrazione elettronica delle entrate) persistono sempre delle zone grigie di informazione, aggravate dal rimborso dell'imposta al momento del passaggio delle frontiere tra i singoli Stati membri (detrazioni relative al passaggio delle merci attraverso una frontiera statale). Gli Stati membri adottano misure che reagiscono ai problemi attuali, e spesso specifici, di prassi applicativa dell'IVA.
- 26 In relazione al requisito del rispetto del principio di neutralità dell'IVA, il giudice del rinvio considera essenziale menzionare i principi della certezza del diritto e della prevedibilità della legge. La disciplina nazionale del trattenimento dell'eccedenza dell'IVA è attuata in forma di legge e le conseguenze sono prevedibili per i soggetti passivi. Si tratta di un rischio anticipabile e per il quale è possibile prepararsi. Pertanto, qualora si presenti una situazione in cui il soggetto passivo si trovi di fronte ai dubbi dell'amministrazione finanziaria, dovrebbe essere nel suo interesse che tali dubbi, ove essi siano connessi ad una determinata operazione imponibile, sulla base della quale si fa valere l'eccedenza dell'imposta, vengano dissipati il più presto possibile. Non è ragionevolmente possibile esigere che l'amministrazione finanziaria versi al soggetto passivo gli interessi di mora già a partire dalla data del deposito del ricorso, in quanto, in alcuni casi, ciò favorirebbe la creazione deliberata di quelle zone grigie di informazione che l'amministrazione finanziaria deve controllare. Quindi un termine ragionevole per il trattenimento, senza interessi, dell'eccedenza ha quindi una sua giustificazione.
- 27 Una limitazione della neutralità dell'IVA può dunque avere luogo. Tuttavia detta limitazione non dovrebbe incidere sul diritto alla detrazione dell'imposta in misura tale da metterlo sistematicamente in dubbio. A tal riguardo, pertanto, è necessario bilanciare l'interesse dello Stato a una corretta determinazione dell'imposta con l'interesse del soggetto a ottenere la detrazione dell'imposta applicata.
- 28 Il fatto stesso che, per un certo periodo di tempo, uno Stato membro non riconosca una determinata operazione imponibile fatta valere, la cui legittimità è indubbia, né consenta di provarne la legittimità, ad avviso del giudice del rinvio, costituisce un'ingerenza sistemica sul diritto a detrazione. A parere del giudice del rinvio, la

restrizione della possibilità di dimostrare che sono soddisfatte le condizioni di diritto sostanziale per il diritto a detrazione è ingiustificata in questo caso specifico (si tratta di una condizione formale per esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta). Il soggetto passivo non dovrebbe essere privato del diritto di dimostrare di essere legittimato alla detrazione dell'imposta soltanto per il fatto che una determinata operazione imponibile è un'operazione che è avvenuta in un dato periodo d'imposta, ovvero per il fatto che non sono state ancora valutate tutte le operazioni imponibili dichiarate in un determinato periodo d'imposta (per alcune delle quali sono nutriti dubbi).

- 29 Generalmente il giudice del rinvio non mette in discussione la possibilità di determinare l'IVA per un dato periodo d'imposta. L'approccio opposto avrebbe come conseguenza pratica la necessità di liquidare l'imposta per ciascuna operazione imponibile, il che è in pratica irrealizzabile. Nell'ambito della costruzione della legislazione nazionale, in particolare quando si tratta della modifica delle misure e degli obblighi di cui agli articoli 183 e 273 della direttiva IVA, occorre tuttavia tenere sempre conto del fatto che il soddisfacimento delle condizioni per il diritto [a detrazione], e il successivo pagamento dell'eccedenza dell'imposta, è associato a una specifica operazione imponibile; pertanto, non è possibile subordinarlo in modo automatico e generalizzato al soddisfacimento delle condizioni in altre operazioni imponibili. Il giudice del rinvio è dell'opinione che, allorché sono soddisfatte le condizioni per il pagamento dell'eccedenza dell'imposta per un'operazione imponibile, non sia consentito trattenere ulteriormente la detrazione d'imposta.
- 30 Il giudice del rinvio osserva incidentalmente di non anticipare la conclusione secondo la quale il soddisfacimento dei requisiti sostanziali consente automaticamente l'esercizio (non soltanto il riconoscimento) del diritto alla detrazione dell'IVA ai sensi dell'articolo 178 della direttiva. Tale distinzione è stata sottolineata, ad esempio, dall'avvocato generale Kokott nelle conclusioni del 18 febbraio 2016, nella causa *Barlis 06*, C-516/14 EU:C:2016:101.