

Causa C-696/20

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

21 dicembre 2020

Giudice del rinvio:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)

Data della decisione di rinvio:

30 giugno 2020

Ricorrente:

B.

Resistente:

Dyrektor Izby Skarbowej w W.

ORDINANZA

Il 30 giugno 2020

il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa) (omissis)

(omissis)

dopo aver esaminato il **30 giugno 2020**

all'udienza dinanzi all'**Izba Finansowa (Sezione per le materie finanziarie)**

il ricorso per cassazione della **B., con sede in H.**

avverso la sentenza del **Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunale amministrativo del voivodato di Varsavia)**

del **16 maggio 2017** (omissis)

nel procedimento promosso con ricorso della **B. con sede in H.**

avverso la decisione del **Dyrektor Izby Skarbowej w W.** (direttore dell'amministrazione finanziaria di W.)

dell'11 settembre 2015 n. (...)

che determina l'importo del rimborso della differenza dell'imposta sui beni e sui servizi per il mese di aprile 2012

decide:

1) di sottoporre alla Corte di giustizia dell'Unione europea, ai sensi dell'articolo 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (omissis), la seguente questione pregiudiziale:

Se l'articolo 41 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (omissis) nonché il principio di neutralità e di proporzionalità, in una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, ostino all'applicazione di una disposizione nazionale come l'articolo 25, paragrafo 2, della legge dell'11 marzo 2004, [Or. 2] relativa all'imposta sui beni e sui servizi (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług) (omissis), agli acquisti intracomunitari di un soggetto passivo,

– qualora tale acquisto sia già stato assoggettato all'imposta nel territorio dello Stato membro di arrivo della spedizione da parte degli acquirenti dei beni di tale soggetto passivo;

– allorché sia accertato che la condotta del soggetto passivo non si iscrive in una frode fiscale, ma costituisce la conseguenza di una errata individuazione delle cessioni nelle operazioni a catena e che il numero di identificazione IVA polacco è stato da esso indicato ai fini di una cessione nazionale e non intracomunitaria.

2) (omissis) di sospendere il procedimento in attesa della decisione in merito alla suesposta questione pregiudiziale. [Or. 3]

MOTIVAZIONE

I. Contesto normativo

Normativa dell'Unione

1. Disposizioni della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (omissis):

Articolo 40

È considerato luogo di un acquisto intracomunitario di beni il luogo in cui i beni si trovano al momento dell'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente.

Articolo 41

Fatto salvo l'articolo 40, il luogo di un acquisto intracomunitario di beni di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto i), si considera situato nel territorio dello Stato membro che ha attribuito il numero di identificazione IVA con il quale l'acquirente ha effettuato l'acquisto, a meno che l'acquirente provi che tale acquisto è stato assoggettato all'IVA conformemente all'articolo 40.

Se l'acquisto è soggetto, in applicazione dell'articolo 40, all'IVA nello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto dei beni dopo essere stato assoggettato all'imposta in applicazione del primo comma, la base imponibile è ridotta in misura adeguata nello Stato membro che ha attribuito il numero d'identificazione IVA con il quale l'acquirente ha effettuato l'acquisto.

Normativa nazionale.

1. Disposizioni 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, (omissis), in prosieguo: la «legge sull'IVA»):

Articolo 25

1. Un acquisto intracomunitario di beni si considera effettuato nel territorio dello Stato membro in cui i beni si trovano al momento dell'arrivo della spedizione o del trasporto dei beni.

[Or. 4]

2. Fatto salvo il paragrafo 1, qualora l'acquirente di cui all'articolo 9, paragrafo 2, abbia indicato, nel caso di un acquisto intracomunitario di beni, il numero attribuitogli ai fini delle operazioni intracomunitarie da un determinato Stato membro diverso dallo Stato membro nel cui territorio si trovano i beni al momento dell'arrivo della spedizione o del trasporto, l'acquisto intracomunitario di beni si considera effettuato anche nel territorio di tale Stato membro, a meno che l'acquirente provi che l'acquisto intracomunitario di beni:

1) è stato assoggettato all'imposta nel territorio dello Stato membro in cui si trovano i beni al momento dell'arrivo della spedizione o del trasporto, o

2) è stato ritenuto assoggettato all'imposta nel territorio dello Stato membro in cui si trovano i beni al momento dell'arrivo della spedizione o del trasporto in virtù dell'applicazione della procedura semplificata nell'ambito di una operazione intracomunitaria triangolare di cui al capitolo XII.

II. Fatti

Procedimento dinanzi alle autorità tributarie

1 Con decisione dell'11 giugno 2015, il Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej w R. (direttore dell'ispettorato fiscale di R.) ha determinato nei confronti della società ricorrente B. in R. (in prosiegua: la «Società») l'importo del rimborso della differenza IVA per il mese di aprile 2012. L'autorità ha stabilito che la Società, quale soggetto passivo IVA registrato in Polonia, partecipava ad operazioni a catena riguardanti gli stessi beni, realizzate tra almeno tre soggetti. A seguito di tali operazioni, i beni venivano trasferiti (trasportati) direttamente dal primo all'ultimo soggetto della catena di cessioni. La Società si situava come operatore intermedio tra il fornitore e il destinatario. In Polonia, la Società acquistava i beni esclusivamente dalla B. in P. (in prosiegua: la «BOP»). Le operazioni alle quali partecipava la Società si svolgevano secondo i seguenti schemi:

- schema I: la BOP con numero IVA PL -> la Società con numero IVA PL -> un soggetto dell'Unione con numero IVA UE
- schema II: la BOP con numero IVA PL -> la Società con numero IVA PL -> un primo soggetto dell'Unione/acquirente con numero IVA UE -> un secondo soggetto dell'Unione/destinatario con numero IVA UE.

Le cessioni effettuate dalla BOP alla Società venivano da quest'ultima identificate come cessioni nazionali, tassate con l'aliquota IVA del 23%. A sua volta, la Società qualificava le proprie cessioni ai destinatari dell'Unione come cessioni intracomunitarie di beni (CIB; in prosiegua: le «CIB»), soggette all'aliquota IVA pari a 0%, con conseguente rimborso delle imposte a suo favore. Dopo aver analizzato le condizioni e lo svolgimento [Or. 5] delle cessioni nonché l'organizzazione del trasporto, l'autorità ha ritenuto che la Società avesse erroneamente indentificato la cosiddetta cessione «mobile» (dostawa ruchoma) nella catena di cessioni. Di conseguenza, essa ha ridefinito il suddetto svolgimento delle cessioni, stabilendo che la «cessione mobile» era la prima delle suddette cessioni, ossia quella tra la BOP e la Società, e l'ha qualificata come una CIB per la BOP, e come un acquisto intracomunitario di beni (in prosiegua: l'«AIB») per la Società.

Di conseguenza, l'autorità ha ritenuto che la prassi della Società, la quale qualificava le cessioni effettuate ai suoi contraenti degli Stati membri come CIB soggette all'aliquota IVA pari a 0% fosse errata e ha dichiarato che le suddette operazioni avrebbero dovuto essere assoggettate all'imposta nel territorio degli Stati membri di destinazione dei beni (al di fuori della Polonia). L'autorità ha indicato che, a tal fine, la Società avrebbe dovuto registrarsi nel territorio degli Stati membri di destinazione dei beni e liquidare l'IVA sugli AIB in tali Stati. Orbene, le operazioni di rivendita dei beni nella suddetta catena effettuate nei confronti dei contraenti di tali Stati avrebbero dovuto già essere tassate come cessioni all'interno degli Stati di destinazione dei beni, in applicazione delle

disposizioni ivi vigenti. L'autorità ha dichiarato che l'errata identificazione della cessione «mobile» e, quindi della CIB, ha comportato una sopravvalutazione del valore delle cessioni intracomunitarie nei registri relativi alle CIB tenuti dalla Società.

Inoltre, l'autorità ha rilevato che, la qualificazione delle cessioni effettuate dalla BOP (primo soggetto nella catena di cessioni) alla Società come operazioni «mobili», comportava non solo l'obbligo per la Società di liquidare l'IVA sulle cessioni nello Stato di destinazione, ma anche l'applicazione dell'articolo 25, paragrafo 2, punto 1, della legge sull'IVA. Infatti, dal momento che nell'ambito degli AIB la Società ha indicato per tali acquisti il numero IVA UE polacco, che è un numero attribuito da uno Stato membro diverso dallo Stato di arrivo del trasporto dei beni, essa era tenuta, a norma dell'articolo 25, paragrafo 2, paragrafo 1, della legge sull'IVA, ad assolvere l'IVA in Polonia.

- 2 Con decisione dell'11 settembre 2015, il Dyrektor Izby Skarbowej w W. (direttore dell'amministrazione finanziaria di W.) ha annullato la decisione dell'autorità di primo grado nella sua interezza ed ha determinato l'ammontare del rimborso della differenza dell'imposta per il mese di aprile 2012 in un importo leggermente superiore. La rettifica della decisione è irrilevante dal punto di vista del problema posto nella presente questione. In linea di principio, l'organo di impugnazione aveva, infatti, condiviso tutte le constatazioni di fatto e di diritto rilevanti nella causa formulate dall'autorità di primo grado.

È importante rilevare che nella causa nessuna delle autorità ha ritenuto che le operazioni alle quali ha partecipato la Società si iscrivessero in una frode fiscale. Le operazioni all'interno della [Or. 6] catena di cessioni sono state assoggettate all'IVA, l'imposta è stata assolta per ogni fase commerciale. L'essenza della posizione delle autorità consiste nel ritenere che la Società abbia, però, adempiuto a tale onere avendo identificato erroneamente la natura dell'operazione.

- 3 L'organo di impugnazione ha condiviso, ritenendola corretta, la posizione secondo cui la Società è tenuta a conformarsi alla norma giuridica di cui all'articolo 25, paragrafo 2, punto 1, della legge sull'IVA, dato che, ai fini dell'operazione di acquisto dei beni dalla BOP, essa aveva indicato il numero IVA PL, il quale era un numero attribuito da uno Stato membro diverso dallo Stato di arrivo del trasporto di beni. È stato ritenuto che siffatta condotta facesse sorgere in capo alla Società l'obbligo di assolvere l'imposta in Polonia, dal momento che essa non aveva provato di aver assoggettato l'acquisto dei beni ad imposta nel territorio dello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto dei beni.

Sentenza del giudice di primo grado.

- 4 La Società ha presentato ricorso avverso la decisione dell'organo di impugnazione dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunale amministrativo del voivodato di Varsavia; in prosieguo: il «Tribunale

amministrativo del voivodato»), il quale, con sentenza del 16 maggio 2017, (omissis) ha respinto il ricorso, dichiarando infondati i motivi in esso dedotti.

Il Tribunale amministrativo del voivodato ha condiviso la posizione delle autorità riguardo all'errata identificazione, da parte della Società, dello svolgimento delle cessioni a catena, compresa l'operazione che doveva essere considerata come «operazione mobile». Pertanto, il giudice ha accolto la conclusione che l'operazione tra la BOP e la Società (la prima nella catena di cessioni) costituiva una CIB (e non un acquisto nazionale soggetto all'aliquota IVA del 23%, come era stata qualificata dalla Società), mentre le operazioni tra la Società e i suoi destinatari costituivano operazioni effettuate al di fuori del territorio della Polonia (la Società le qualificava come le CIB soggette all'aliquota IVA pari a 0%), in relazione alle quali la Società era obbligata a dichiarare gli AIB. Il giudice ha altresì fatta propria una risultanza incontestata, ossia che gli acquirenti dei beni dalla Società hanno dichiarato l'acquisto intracomunitario di beni nello Stato di arrivo della spedizione e non si è determinata alcuna perdita dell'IVA.

Il giudice ha condiviso la conclusione circa la legittimità dell'applicazione dell'articolo 25, paragrafo 2, punto 2, della legge sull'IVA nei confronti della Società. Egli ha fatto riferimento alla norma secondo cui, a seguito della verifica, da parte delle autorità, della natura delle cessioni, era necessario ritenere che la Società, in quanto soggetto passivo che effettua gli AIB, avendo indicato un numero di identificazione diverso da quello attribuito dallo Stato di arrivo del trasporto dei beni, avesse determinato una situazione in cui si sono concretizzati due luoghi di acquisto dei beni, ossia nello Stato di arrivo del trasporto dei beni e nello Stato di registrazione. Dal momento che la Società non ha provato di aver essa stessa assoggettato all'imposta l'acquisto di beni nello Stato di arrivo [Or. 7] del trasporto (tale adempimento è stato eseguito dai suoi destinatari), gli AIB sono stati considerati, sulla base dell'articolo 25, paragrafo 2, della legge sull'IVA, effettuati in Polonia.

- 5 Come annotazione a margine, al fine di illustrare il contesto della causa, è altresì opportuno rilevare che la questione dell'addebito alla Società dell'imposta sugli AIB in Polonia non costituiva l'unico problema controverso nel caso in esame. Infatti, in seguito alla verifica, da parte delle autorità, della valutazione dello svolgimento delle cessioni a catena, è stato altresì contestato il diritto per la Società di detrarre l'IVA liquidata e pagata sulle fatture per gli acquisti dei beni effettuati presso la BOP, che entrambi i soggetti qualificavano come cessioni nazionali. Nel riqualificare tali operazioni come CIB le autorità hanno ritenuto che la Società non avesse il diritto a detrarre l'IVA dall'imposta erroneamente dichiarata in tali fatture. Allo stesso tempo, esse hanno, tuttavia, sostenuto che l'emittente delle fatture in questione fosse obbligato ad applicare l'IVA al 23%, in quanto nelle suddette operazioni la Società aveva utilizzato il numero IVA PL. Il problema di cui sopra non rientra nell'oggetto della questione pregiudiziale, ma è opportuno constatare che l'interpretazione e l'applicazione del diritto operate nella causa hanno di fatto comportato l'assoggettamento della Società ad un'aliquota complessiva dell'IVA pari al 46%.

Procedimento dinanzi al Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa; in prosieguo: la «Corte suprema amministrativa»)

- 6 La società ha impugnato la suddetta sentenza nella sua interezza, contestando al giudice di primo grado la violazione, tra l'altro, delle seguenti disposizioni:
- articolo 25, paragrafo 2, punto 1, in combinato disposto con l'articolo 25, paragrafo 1, della legge sull'IVA, a causa della sua erronea applicazione, consistente nell'assunto che la fattispecie di cui all'articolo 25, paragrafo 2, della legge sull'IVA si sia configurata in un contesto nazionale (ossia, quando il trasporto è partito dallo Stato che ha attribuito il numero IVA indicato nelle fatture), mentre si tratta invece di una disposizione che può essere applicata esclusivamente alle operazioni intracomunitarie;
 - articolo 25, paragrafo 2, della legge sull'IVA e l'articolo 41 della direttiva 2006/112, in combinato disposto con l'articolo 16 del regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, a causa della loro erronea interpretazione, consistente nella conclusione errata che l'articolo 25, paragrafo 2, della legge sull'IVA possa trovare applicazione in riferimento alle situazioni in cui l'operazione sia già stata tassata come cessione di beni in Polonia;
 - articolo 25, paragrafo 2, punto 1, della legge sull'IVA, a causa della sua erronea interpretazione, consistente nella conclusione errata che la suddetta disposizione possa essere applicata in una situazione in cui le cessioni siano state tassate nello Stato di arrivo del trasporto dei beni (anche da un soggetto diverso dall'acquirente di cui all'articolo 25, paragrafo 2, punto 1, della legge sull'IVA).

[Or. 8]

III. Ragioni della sottoposizione della questione pregiudiziale da parte del giudice nazionale (NSA).

- 7 Secondo il NSA, al fine di decidere su una parte dei motivi dedotti con ricorso per cassazione dalla Società è necessario che la Corte di giustizia si pronunci in merito all'interpretazione e alle modalità di applicazione dell'articolo 41 della direttiva 2006/112/CE alla luce dei principi di proporzionalità e neutralità. (omissis) [Citazione dell'articolo 267 TFUE]

III. Sulla questione pregiudiziale

- 8 L'analisi delle prove raccolte nel corso del procedimento tributario nel presente caso giustifica l'accoglimento delle conclusioni, formulate dalle autorità e dal giudice di primo grado, secondo le quali la Società sarebbe incorsa in errore nell'identificare lo svolgimento delle cessioni alle quali ha partecipato; la cessione «mobile» era la cessione effettuata tra la BOP e la Società, quindi la stessa costituiva una CIB. Anche la Società non ha escluso, nel corso del procedimento, tale valutazione, tuttavia, essa non accetta le conclusioni relative alle modalità di imposizione delle operazioni così verificate.

- 9 L'accettazione delle suesposte constatazioni comporta di fatto l'assoggettamento della Società all'IVA sulla base dell'articolo 25, paragrafi 1 e 2, punto 1, della legge sull'IVA, disposizione che traspone l'articolo 41 della direttiva 2006/112 nella legislazione nazionale. Dall'articolo 41 risulta che si tratta del «numero di identificazione IVA con il quale l'acquirente ha effettuato [tale AIB]», formulazione che corrisponde alla normativa polacca, la quale fa riferimento all'acquirente che «nel caso di un acquisto intracomunitario di beni» ha indicato in fattura un numero IVA diverso [da quello attribuito] dallo Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto. Il problema nel caso di specie è che la Società, indicando nella fattura il numero IVA polacco, non lo ha fatto ai fini di un acquisto intracomunitario, ma ai fini di un'operazione interna, qualificando come tale l'acquisto dei beni dalla BOP. Qualora si ritenga che questo elemento soggettivo della motivazione della Società non incida sull'applicazione delle succitate disposizioni, restano da valutare le conseguenze dell'errore commesso. Dagli accertamenti effettuati nella causa non risulta che la condotta della Società e dei suoi contraenti contenesse elementi costitutivi di frode o di abuso. Le operazioni nella loro forma attuale sono state tassate correttamente. **[Or. 9]**
- 10 È pacifico che lo scopo dell'introduzione delle disposizioni come l'articolo 41 della direttiva 2006/112 [ex articolo 28, lettera b), punto A, della sesta direttiva] era quello di contrastare la frode fiscale. Si mirava ad eliminare i casi di elusione fiscale in una situazione in cui l'acquirente, all'atto dell'acquisto dei beni, non fosse ancora sicuro dello Stato in cui si sarebbero conclusi la spedizione o il trasporto. Inoltre, la norma introdotta consente di eliminare i casi di mancata tassazione nell'ipotesi in cui l'acquirente non disponga di un numero di identificazione IVA nello Stato di arrivo della spedizione o del trasporto, ma ne possieda uno in un altro Stato membro. Tale configurazione garantisce che il sistema comune dell'IVA sia completo, senza il rischio che in un certo stadio del processo di vendita le operazioni sfuggano all'imposizione.
- 11 Allo stesso tempo, l'obbligo di sottoporre a tassazione gli acquisti intracomunitari di beni nello Stato che ha attribuito il numero di identificazione IVA indicato dall'acquirente, con il contestuale rispetto del principio di tassazione nello Stato di arrivo del trasporto di beni, comporterebbe che la medesima operazione, vale a dire l'acquisto intracomunitario di beni, possa essere assoggettata all'imposta in due Stati diversi della Comunità. A contrasto di tale effetto si pone la possibilità per l'acquirente dei beni di provare che l'operazione è stata tassata conformemente alla norma di cui all'articolo 40, ossia nello Stato di arrivo del trasporto.
- 12 Dal contesto fattuale della causa risulta pacifico che le operazioni analizzate sono state sottoposte all'imposta nello Stato di arrivo del trasporto, ma tale adempimento non è stato effettuato dalla Società – la quale non le qualificava come AIB – bensì dai destinatari dei beni. Il fatto che l'amministrazione incaricata del presente procedimento non sia competente a verificare l'intera catena di cessioni ai fini della loro corretta imposizione e si limiti alla liquidazione di una parte soltanto di esse comporta la violazione non solo del principio di neutralità dell'IVA, ma anche di quello di proporzionalità. Il fatto che non sia possibile

includere nelle dichiarazioni della Società relative agli AIB l'imposta pagata dai suoi contraenti nello Stato di arrivo del trasporto (tenendo conto che il debito d'imposta si riferisce al 2012) determinerà un onere fiscale sproporzionato.

- 13 I dubbi sopra esposti, relativi all'interpretazione dell'articolo 41 della direttiva 2006/112/CE alla luce dei principi di neutralità e proporzionalità, giustificano la sottoposizione alla Corte di giustizia dell'Unione europea della questione pregiudiziale presentata nella premessa. **[Or. 10]**
- 14 Stante la presentazione della questione pregiudiziale, la Corte suprema amministrativa ha sospeso il procedimento di cassazione ai sensi dell'articolo 124, paragrafo 1, punto 5, dell'Ustawa Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi (legge sui procedimenti dinanzi ai giudici amministrativi).

DOCUMENTO DI LAVORO