

Causa C-114/22

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

Data di deposito:

18 febbraio 2022

Giudice del rinvio:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)

Data della decisione di rinvio:

23 novembre 2021

Ricorrente:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

Resistente:

W. Sp. z o.o.

Oggetto del procedimento principale

Imposta sul valore aggiunto (IVA); diritto alla detrazione

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Direttiva IVA; articolo 267 TFUE

Questione pregiudiziale

Se le disposizioni degli articoli 167, 168, lettera a), 178, lettera a) e 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1 e successive modifiche) nonché i principi di neutralità e di proporzionalità debbano essere interpretati nel senso che ostano ad una disposizione nazionale come l'articolo 88, paragrafo 3a, punto 4, lettera c), della legge dell'11 marzo 2004 relativa all'imposta sui beni e sui servizi (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług; Dz.U. - Gazzetta ufficiale polacca - del 2011, n. 177, posizione

1054, e successive modifiche) che priva il soggetto passivo del diritto alla detrazione dell'IVA sull'acquisto di un diritto (un bene) considerato fittizio ai sensi delle disposizioni del diritto civile nazionale, indipendentemente dall'accertamento se il risultato perseguito con l'operazione fosse un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria a uno o più obiettivi della direttiva e se tale vantaggio costituisca lo scopo essenziale della soluzione contrattuale prescelta.

Disposizioni del diritto dell'Unione fatte valere

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010 (in prosieguo: la «direttiva IVA»): articoli 167, 168, lettera a), 178, lettera a) e 273

Disposizioni del diritto nazionale fatte valere

Legge dell'11 marzo 2004 relativa all'imposta sui beni e sui servizi (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług; Dz.U. del 2011, n. 177, posizione 1054, e successive modifiche; in prosieguo: la «legge sull'IVA»):

Articolo 88, paragrafo 3a, punto 4, lettera c):

3a. Non costituiscono una base per la riduzione dell'imposta dovuta e per il rimborso della differenza dell'imposta o per il rimborso dell'imposta a monte le fatture ed i documenti doganali qualora:

(...)

c) confermano le operazioni alle quali si applicano le disposizioni degli articoli 58 e 83 del codice civile (Kodeks cywilny) - nella parte relativa a tali attività.

Legge del 23 aprile 1964 sul codice civile (ustawa z dnia 23 kwietnia 1964 r. Kodeks cywilny; testo unico, Dz.U. del 2020, posizione 1740, e successive modifiche; in prosieguo: il «k.c.»).

Articolo 58

Paragrafo 1. Gli atti giuridici in contrasto con la legge o aventi lo scopo di eludere la legge sono nulli, salvo che una specifica disposizione preveda un effetto diverso, in particolare, che le disposizioni nulle di un atto giuridico siano sostituite da corrispondenti norme di legge.

Paragrafo 2. L'atto giuridico contrario ai principi di convivenza civile è nullo.

(...)

Articolo 83.

Paragrafo 1. È nulla la dichiarazione di volontà resa nei confronti dell'altra parte fittiziamente con il consenso di quest'ultima. Nel caso in cui tale dichiarazione è resa per dissimulare un altro atto giuridico, la validità della dichiarazione è valutata in base alla natura di tale atto.

Paragrafo 2. Il carattere fittizio di una dichiarazione di volontà non pregiudica l'efficacia del negozio giuridico compiuto a titolo oneroso sulla base di una dichiarazione fittizia se, a seguito di tale atto, il terzo acquisisce il diritto o è liberato dall'obbligazione, tranne se ha agito in mala fede.

Breve presentazione dei fatti e del procedimento nonché degli argomenti essenziali delle parti

- 1 Con decisione del 20 ottobre 2017, il Naczelnik Urzędu Skarbowego W. (capo dell'amministrazione finanziaria di W.) ha determinato per la ricorrente, in riferimento al mese di ottobre 2015, tra l'altro, l'ammontare dell'eccedenza dell'imposta a monte rispetto all'imposta dovuta, da detrarre nei periodi d'imposta successivi. L'autorità ha dichiarato che la vendita dei marchi alla ricorrente da essa contestata era affetta da nullità ai sensi dell'articolo 58, paragrafo 2, del k.c. (contrarietà ai principi di convivenza civile), il che ha costituito la base per privare il soggetto passivo, ai sensi dell'articolo 88, paragrafo 3a, punto 4, lettera c), della legge sull'IVA, del diritto alla detrazione dell'IVA sulla fattura del 27 ottobre 2015 emessa dal venditore.
- 2 Il Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (direttore dell'amministrazione finanziaria di Varsavia; in prosieguo: il «direttore dell'amministrazione finanziaria»), con decisione dell'11 ottobre 2018, ha confermato la suddetta decisione, assumendo, tuttavia, come base per il diniego del diritto, il fatto che l'operazione di vendita dei marchi costituiva un negozio fittizio ai sensi dell'articolo 83 del k.c.
- 3 La parte ha presentato un ricorso avverso la decisione del direttore dell'amministrazione finanziaria dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunale amministrativo del voivodato di Varsavia), il quale ha annullato la suddetta decisione, affermando che l'amministrazione finanziaria non aveva dimostrato il carattere fittizio della vendita in questione.
- 4 Il direttore dell'amministrazione finanziaria ha proposto ricorso per cassazione avverso tale sentenza dinanzi al Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa) (il giudice del rinvio).

Motivazione del rinvio

- 5 Secondo il giudice del rinvio, la base giuridica adottata dall'autorità per il diniego del diritto a detrazione solleva dubbi quanto alla sua compatibilità con le disposizioni della direttiva IVA.
- 6 È pacifico che la ricorrente ha inserito nel registro degli acquisti IVA la fattura del 27 ottobre 2015 relativa all'acquisto di marchi ed ha indicato nella dichiarazione l'IVA da detrarre (rimborsare) su tale fattura.
- 7 È altresì indiscusso che il venditore ha presentato la dichiarazione IVA in cui sono stati indicati, tra l'altro, la suddetta operazione tassata con l'aliquota del 23% nonché il versamento dell'imposta.
- 8 Il direttore dell'amministrazione finanziaria ha negato il diritto alla detrazione, ritenendo l'operazione un atto fittizio ai sensi dell'articolo 83 del k.c.
- 9 L'articolo 83 del k.c. disciplina le conseguenze del carattere fittizio delle dichiarazioni di volontà delle parti in riferimento agli atti giuridici nell'ambito del diritto civile privato.
- 10 Dall'articolo 88, paragrafo 3a, punto 4, lettera c), della legge sull'IVA risulta che tale disposizione priva il soggetto passivo del diritto alla detrazione dell'IVA ove l'amministrazione finanziaria abbia accertato il compimento da parte del soggetto passivo di un negozio giuridico affetto da nullità ai sensi dell'articolo 58 o dell'articolo 83 del k.c.
- 11 Orbene, le disposizioni della direttiva IVA non prevedono affatto la possibilità di perdere il diritto alla detrazione a causa della non conformità dell'operazione con i requisiti del diritto civile nazionale. Secondo la giurisprudenza della Corte, il diritto alla detrazione dell'IVA costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Pertanto, un'eventuale nullità di un atto giuridico alla luce del diritto civile non dovrebbe avere l'effetto di escluderlo automaticamente dal diritto a detrazione. In senso favorevole a tale approccio depone l'autonomia dell'IVA in relazione alle norme del diritto civile nonché la sua neutralità nei confronti dei soggetti che partecipano alle transazioni economiche.
- 12 Dalla giurisprudenza della Corte risulta che non è la nullità dell'operazione compiuta dal soggetto passivo prevista nel diritto civile che può implicare la privazione dell'acquirente in tale operazione del diritto alla detrazione dell'IVA, ma l'accertamento della circostanza che il risultato perseguito con tale operazione fosse un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria agli obiettivi della direttiva e che detto vantaggio abbia costituito lo scopo essenziale della soluzione contrattuale prescelta.
- 13 In primo luogo, perché possa parlarsi di un comportamento abusivo, le operazioni controverse devono, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste

dalle pertinenti disposizioni della direttiva e della legislazione nazionale che la traspone, procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da queste stesse disposizioni.

- 14 Deve altresì risultare da un insieme di elementi obiettivi che le dette operazioni hanno essenzialmente lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale. Al fine di valutare se le operazioni controverse abbiano lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale, occorre stabilire contenuto e significato reali delle operazioni in questione.
- 15 Il divieto di comportamenti abusivi non vale più ove le operazioni di cui trattasi possano spiegarsi altrimenti che con il mero conseguimento di vantaggi fiscali. (sentenza del 21 febbraio 2006, Halifax, C-255/02, EU:C:2006:121, punto 75).
- 16 Nella sentenza del 21 febbraio 2008, Ministero dell'Economia e delle Finanze/Part Service, (C-425/06, EU:C:2008:108, punto 58), è stato invece dichiarato che per valutare se tali operazioni possano essere considerate come rientranti in una pratica abusiva, «il giudice nazionale deve anzitutto verificare se il risultato perseguito sia un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria a uno o a più obiettivi della sesta direttiva e, successivamente, se abbia costituito lo scopo essenziale della soluzione contrattuale prescelta».
- 17 La legge sull'IVA contiene le disposizioni relative alla nozione di abuso del diritto che sono in vigore dal 1 ° luglio 2016.
- 18 L'articolo 5, paragrafo 4, della legge sull'IVA stabilisce che, in caso di abuso di diritto, gli atti compiuti di cui al paragrafo 1 producono soltanto quelle conseguenze fiscali che sarebbero prodotte qualora fosse stata ripristinata la situazione che si sarebbe verificata in assenza degli atti che costituiscono l'abuso del diritto.
- 19 Dal canto suo, l'articolo 5, paragrafo 5, della legge sull'IVA prevede che l'abuso di diritto è inteso come il compimento degli atti di cui al paragrafo 1 nell'ambito di un'operazione che, pur essendo conforme alle condizioni formali previste dalle disposizioni di legge, era essenzialmente diretta ad ottenere vantaggi fiscali la cui concessione sarebbe contraria allo scopo perseguito dalle disposizioni in questione.
- 20 Tali disposizioni corrispondono, in linea di principio, alla nozione di abuso del diritto tributario formulata nella giurisprudenza della Corte.
- 21 Tuttavia, la definizione della nozione di abuso del diritto di cui all'articolo 5, paragrafo 5, della legge sull'IVA non ha comportato la modifica delle disposizioni nazionali che disciplinano i casi di privazione del soggetto passivo del diritto alla detrazione. Nessuna delle norme stabilite dall'articolo 88 della legge sull'IVA fa riferimento alle disposizioni dell'articolo 5, paragrafo 5, della legge sull'IVA, né alle conseguenze nell'ambito dell'IVA relative alle operazioni effettuate in condizioni di abuso del diritto tributario. Nella prassi fiscale nazionale, si ammette generalmente che le conseguenze derivanti dall'abuso del diritto tributario devono essere dedotte dalla disposizione dell'articolo 88, paragrafo 3a, punto 4, lettera c),

della legge sull'IVA. Tuttavia, a tale riguardo occorre tener presente che, come ripetutamente affermato dalla Corte, il diritto a detrazione previsto dagli articoli 167 e seguenti della direttiva IVA costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere assoggettato a limitazioni. In particolare, tale diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte (v., in particolare, sentenze del 21 marzo 2000, *Gabalfrija e a.*, da C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, punto 43; del 6 luglio 2006, *Kittel e Recolta Recycling*, C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, punto 47).

- 22 Il regime delle detrazioni mira a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (v., in tal senso, sentenze del 21 ottobre 2006, *Halifax e a.*, C-255/02, EU:C:2006:121, punto 78 e del 6 luglio 2006, *Kittel e Recolta Recycling*, C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, punto 48).
- 23 Ne consegue che il soggetto passivo è autorizzato a detrarre l'IVA dovuta o versata per i beni o servizi acquistati quando questi, agendo in quanto tale nel momento dell'acquisto di detti beni o servizi, li utilizzi ai fini delle proprie operazioni imponibili (v. sentenza del 14 settembre 2017, *Iberdrola Inmobiliaria Real Estate Investments*, C-132/16, EU:C:2017:683, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).
- 24 Dalla giurisprudenza della Corte risulta inoltre che le deroghe al diritto alla detrazione dell'IVA sono consentite nei soli casi espressamente contemplati dalle direttive che disciplinano tale imposta (v., in particolare, sentenza del 19 settembre 2000, *Ampafrance e Sanofi*, C-177/99 e C-181/99, EU:C:2000:470, punto 34) e devono essere interpretate restrittivamente (sentenza del 22 dicembre 2008, *Magoora*, C-414/07, EU:C:2008:766, punto 28).
- 25 Inoltre, la Corte ha rilevato che la lotta contro evasioni, elusioni ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto ed incoraggiato dalla direttiva IVA (v., tra l'altro, sentenze: del 21 febbraio 2006, *Halifax e a.*, C-255/02, EU:C:2006:121, punto 71; del 7 dicembre 2010, *R.*, C-285/09, EU:C:2010:742, punto 36). A tale riguardo, la Corte ha dichiarato che i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto dell'Unione (v., in particolare, sentenze del 3 marzo 2005, *Fini H*, C-32/03, EU:C:2005:128, punto 32).
- 26 Pertanto, è compito delle autorità e dei giudici nazionali negare il beneficio del diritto a detrazione ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che lo stesso diritto è invocato fraudolentemente o abusivamente (v., tra l'altro, sentenza del 29 marzo 2012, *Véleclair*, C-414/10, punto 32).

- 27 Ai sensi dell'articolo 273 della direttiva IVA gli Stati membri hanno la facoltà di adottare misure al fine di assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e di evitare le evasioni. In particolare, in assenza di disposizioni di diritto dell'Unione a tale proposito, gli Stati membri sono competenti a scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate in caso di inosservanza delle condizioni previste dalla legislazione dell'Unione per l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA (sentenza dell'8 maggio 2019, EN.SA., C-712/17, EU:C:2019:374, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).
- 28 Gli Stati membri sono tuttavia tenuti a esercitare la loro competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi, segnatamente i principi di neutralità e di proporzionalità (v., sentenza del 26 aprile 2017, [Farkas], C-564/15, EU:C:2017:302, punto 59 e giurisprudenza ivi citata).
- 29 In tale contesto, sembra che la privazione del soggetto passivo del diritto a detrazione dell'IVA ai sensi dell'articolo 273 della direttiva IVA richieda che nell'ordinamento giuridico nazionale venga adottata, nel rispetto degli articoli 167, 168, 178 e dei principi di neutralità e proporzionalità, una norma univoca, la quale disponga che le fatture e i documenti doganali non costituiscono la base per la riduzione dell'imposta dovuta o per il rimborso della differenza dell'imposta nei casi in cui le fatture emesse, le fatture rettificative o i documenti doganali confermano operazioni che implicano una frode o un abuso fiscale, ai sensi dell'articolo 5, paragrafo 5, della legge sull'IVA.
- 30 Una norma come l'articolo 88, paragrafo 3a, punto 4, lettera c), della legge sull'IVA, che si richiama, a tal riguardo, alle «operazioni alle quali si applicano le disposizioni degli articoli 58 e 83 del codice civile», non può essere considerata equivalente ad una norma che fa riferimento alla nozione di abuso del diritto tributario, in questo caso l'articolo 5, paragrafo 5, della legge sull'IVA.
- 31 Come infatti è già stato rilevato, gli articoli 58 e 83 del k.c. indicano i casi di nullità di un'operazione dal punto di vista del diritto civile, e non sul piano dell'abuso del diritto tributario. La questione della nullità degli atti compiuti nei rapporti di diritto privato a causa del loro carattere fittizio è irrilevante ai fini dell'IVA ove le operazioni di cui trattasi abbiano una scopo diverso dal mero conseguimento di vantaggi fiscali.
- 32 Le conseguenze di tale normativa sono visibili nel contesto della causa in esame, in cui l'amministrazione finanziaria ha cercato di dimostrare la nullità di un atto di diritto privato a causa del carattere fittizio dell'operazione controversa, facendo solo un breve riferimento alla questione dell'abuso del diritto tributario.
- 33 Se la regola è che il soggetto passivo ha il diritto alla detrazione dell'imposta a monte indicata sulle fatture comprovanti l'acquisto di beni o servizi, e tale diritto non costituisce un tipo di sgravio o di esenzione, ma una fondamentale caratteristica strutturale dell'IVA, la quale garantisce la neutralità dell'imposta in parola per i soggetti passivi IVA, qualsiasi limitazione del suddetto diritto,

comprese quelle derivanti dall'applicazione dell'articolo 273 della direttiva IVA, deve essere chiaramente definita per i soggetti passivi per via normativa e interpretata in modo strettamente coerente con tali norme, e non in modo incompatibile con il contenuto delle disposizioni adottate. È solo in una siffatta situazione che il soggetto passivo può, nell'ambito della propria attività economica, avere la certezza circa la portata del legittimo esercizio della sua attività, la cui osservanza non lo esporrà a conseguenze fiscali negative (certezza del diritto). La norma controversa contenuta nella legge sull'IVA rende incerta la situazione del soggetto passivo, in quanto implica che un'autorità, basandosi sui criteri di nullità derivanti dal diritto civile, può cercare di privare il soggetto passivo del diritto alla detrazione, sostenendo che tale nullità produce effetti sul piano del diritto tributario, come dimostrato dalla prassi fiscale nazionale in tale materia.

- 34 È chiaro che, nell'applicare il diritto interno, il giudice nazionale deve interpretarlo, per quanto possibile, alla luce del testo e dello scopo della direttiva onde conseguire l'obiettivo da essa perseguito. Tuttavia, la correzione di tale situazione da parte della giurisprudenza dei giudici nazionali, la quale richiede che una disposizione come quella dell'articolo 88, paragrafo 3a, punto 4, lettera c), della legge sull'IVA, venga interpretata alla luce della nozione di abuso del diritto tributario, sembra violare il principio della certezza del diritto, inteso come un sistema di norme chiare e trasparenti, che consentono ai destinatari di prevedere la loro situazione giuridica e gli effetti giuridici delle loro azioni, in quanto, nell'ambito dell'elemento strutturale dell'IVA, quale il diritto alla detrazione, che attua il principio di neutralità, essa richiede che il diritto in parola sia limitato in base ad un criterio che non deriva dalla norma giuridica in questione. Ciò significherebbe invocare l'efficacia diretta della direttiva nei confronti delle persone fisiche e giuridiche (soggetti passivi) – applicando un'interpretazione conforme agli obiettivi della direttiva – in una situazione in cui il criterio idoneo per una limitazione sostanziale dei diritti del soggetto passivo, conforme alla direttiva IVA, non è stato affatto indicato nel testo della disposizione interpretata.
- 35 Sembra pertanto che un'interpretazione della disposizione controversa, conforme agli obiettivi della direttiva, esula dai possibili limiti interpretativi entro i quali un giudice nazionale può pronunciarsi senza pregiudicare le garanzie del soggetto passivo dal punto di vista della certezza del diritto.