

Causa C-621/19**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

20 agosto 2019

Giudice del rinvio:

Najvyšší súd Slovenskej republiky (Repubblica slovacca)

Data della decisione di rinvio:

16 aprile 2019

Ricorrente:

Weindel Logistik Service SR spol. s r.o.

Resistente:

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

Oggetto del procedimento principale

Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Interpretazione della direttiva 2006/112/CE – Articolo 167 e articolo 168, lettera e) – Diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto – Diniego – Condizione del diritto di proprietà sui beni importati o del diritto di disporre di tali beni come il proprietario – Condizione dell'impiego dei beni importati ai fini di operazioni imponibili del soggetto passivo sotto forma di vendita di tali beni sul territorio nazionale, cessione verso un altro Stato membro oppure esportazione verso un paese terzo – Necessità dell'adempimento della condizione di un nesso diretto e immediato tra i beni acquistati e le operazioni a valle

Oggetto e base giuridica della domanda di pronuncia pregiudiziale

Interpretazione del diritto dell'Unione, articolo 267 TFUE

Questioni pregiudiziali

- 1) Se l'articolo 167 e l'articolo 168, lettera e), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, [del 28 novembre 2006], relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, debbano essere interpretati nel senso che il diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto, che il soggetto passivo è tenuto a versare sui beni importati, dipende dal diritto di proprietà sui beni importati ovvero dal diritto di disporre di tali beni come il proprietario.
- 2) Se l'articolo 168, lettera e), della direttiva 2006/112/CE (...) debba essere interpretato nel senso che il diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto, che il soggetto passivo è tenuto a versare sui beni importati, sorge solo se i beni importati sono impiegati ai fini di operazioni imponibili del soggetto passivo sotto forma di vendita di tali beni sul territorio nazionale, cessione verso un altro Stato membro oppure esportazione verso un paese terzo.
- 3) Se, in tali circostanze, sia soddisfatta la condizione di un nesso diretto e immediato tra i beni acquistati e le operazioni a valle, e più precisamente se nella fattispecie sia possibile applicare l'interpretazione tradizionale del diritto a detrazione, fondata su un nesso diretto e immediato tra i beni acquistati e le operazioni a valle, in connessione con elementi di spesa che non sono sorti in relazione ai beni e non potevano quindi essere riflessi nel prezzo dell'operazione a valle.

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: articolo 167 e articolo 168, lettera e)

Disposizioni del diritto nazionale fatte valere

La legge n. 222/2004 sull'imposta sul valore aggiunto e successive modifiche (zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty v znení neskorších predpisov; in prosieguo: la «legge sull'IVA»)

Articolo 2, paragrafo 1, lettera d)

Sono soggetti all'imposta

- a) la cessione di beni effettuata a titolo oneroso,
- b) la fornitura di un servizio (in prosieguo: la «fornitura di un servizio») a titolo oneroso sul territorio nazionale effettuata da un soggetto passivo,
- c) l'acquisto di beni a titolo oneroso sul territorio nazionale da un altro Stato membro delle Comunità europee (in prosieguo: lo «Stato membro»),
- d) l'importazione di beni nel territorio nazionale.

Articolo 3, paragrafo 1

Soggetto passivo è ogni persona che svolge in autonomia una qualunque attività economica di cui al paragrafo 2, indipendentemente dal fine o dai risultati di tale attività.

Articolo 3, paragrafo 2

Per attività economica (in prosieguo: l'«attività economica») si intende qualunque attività dalla quale si ricavi un reddito e che comprenda l'attività dei produttori, dei commercianti e dei fornitori di servizi, incluse l'attività estrattiva, edilizia e agricola, l'attività esercitata come libera professione secondo disposizioni speciali, l'attività intellettuale creativa e quella sportiva. Per attività economica si intende anche lo sfruttamento di un bene materiale o di un bene immateriale al fine di ricavare da tale bene un reddito; se il bene fa parte della comunione legale di coniugi, il suo sfruttamento, per integrare un reddito da attività economica, è considerato in parti uguali per ogni coniuge, salvo accordi diversi tra gli stessi.

Articolo 21, paragrafo 1

In caso di importazione di beni, l'imposta diventa esigibile:

- a) con l'immissione dei beni nel regime doganale di libera pratica,
- b) con l'immissione dei beni nel regime doganale di perfezionamento attivo nell'ambito del sistema di rimborso,
- c) con la cessazione del regime doganale dell'ammissione temporanea,
- d) in caso di reimportazione dei beni, con l'immissione nel regime doganale di libera pratica a partire dal regime doganale di perfezionamento passivo;
- e) con l'importazione illegale dei beni;
- f) con la sottrazione dei beni al controllo doganale;
- g) negli altri casi in cui sorge un'obbligazione doganale in presenza di un'importazione di beni.

Articolo 49, paragrafo 2, lettera d)

Il soggetto passivo può detrarre dall'imposta da lui dovuta l'imposta sui beni e servizi che utilizza per la cessione di beni e la prestazione di servizi in quanto soggetto passivo, con le eccezioni di cui ai paragrafi 3 e 7. Il soggetto passivo può detrarre l'imposta ove questa sia stata versata all'amministrazione finanziaria al momento dell'importazione dei beni nel territorio nazionale.

Articolo 51, paragrafo 1, lettera d)

Il soggetto passivo può avvalersi del diritto a detrazione ai sensi dell'articolo 49 qualora, al momento della detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 49, paragrafo 2, lettera d), disponga del documento d'importazione confermato dall'autorità doganale nel quale il soggetto passivo sia indicato come destinatario o importatore.

Articolo 69 paragrafo 8

In caso di importazione, è tenuta a pagare l'imposta la persona che è debitore ai sensi della legislazione doganale o il destinatario dei beni, se al momento dell'importazione è debitore, secondo la legislazione doganale, una persona straniera che detiene un'autorizzazione unica ai sensi di disposizioni speciali rilasciata dall'autorità doganale di un altro Stato membro, e detto debitore non utilizza i beni importati ai fini della propria attività economica.

La legge n. 511/1992 sull'amministrazione delle imposte, delle tasse e dei tributi e sulle modifiche del sistema delle autorità tributarie territoriali, come successivamente modificata (zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov v znení neskorších predpisov)

Articolo 44, paragrafo 6, lettera b), punto 1

In caso di controllo fiscale o controllo fiscale ripetuto presso il soggetto passivo, l'amministrazione tributaria emette entro quindici giorni dal suo completamento (articolo 15, paragrafo 13) un avviso d'imposta supplementare, se l'imposta accertata dopo il controllo fiscale differisce dall'imposta indicata nella dichiarazione dei redditi o nella dichiarazione dei redditi integrativa o nel rapporto o nel rapporto integrativo, o se l'imposta accertata dopo il controllo fiscale ripetuto differisce dall'imposta fissata dall'amministrazione tributaria dopo il controllo fiscale o se differisce dalla differenza dell'imposta nell'avviso d'imposta supplementare.

Giurisprudenza della Corte di giustizia citata dal giudice del rinvio

C-98/98, Midland Bank plc.

C-408/98, Abbey National

C-465/03, Kretztechnik

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 La presente domanda è proposta nell'ambito di una controversia tra la società commerciale Weindel Logistik Service SR, spol. s.r.o. e il Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (Direzione dell'amministrazione finanziaria della Repubblica slovacca) relativamente al diniego alla ricorrente del diritto a

detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») ai sensi dell'articolo 51, paragrafo 1, lettera d), della legge n. 222/2004.

- 2 Il Daňový úrad Bratislava I (Ufficio delle imposte di Bratislava I; in prosieguo: l'«ufficio delle imposte» o l'«amministrazione tributaria»), mediante decisioni del 18 luglio 2011, ha negato alla ricorrente il diritto a detrazione dell'IVA per il periodo d'imposta da febbraio a dicembre 2008. La differenza d'imposta per il periodo d'imposta indicato ammonta ad un totale di EUR 198 322,25.
- 3 La ricorrente, quale destinataria e dichiarante, ha importato nella Repubblica slovacca beni dalla Svizzera, da Hong Kong e dalla Cina ai fini del riconfezionamento. Conformemente all'articolo 21, paragrafo 1, lettera a), della legge n. 222/2004, con l'immissione dei beni in libera pratica la ricorrente è diventata debitrice dell'imposta. I beni, dopo il riconfezionamento, sono stati esportati o ceduti a partire dal territorio della Repubblica slovacca verso un paese terzo e i servizi di riconfezionamento sono stati fatturati al committente. I beni sono rimasti per l'intero periodo nella proprietà dei committenti stranieri.
- 4 La ricorrente ha pagato l'imposta e ha fatto valere il diritto a detrazione ai sensi dell'articolo 51, paragrafo 1, lettera d) della legge n. 222/2004. L'ufficio delle imposte ha motivato il diniego alla detrazione dell'imposta assoluta adducendo la violazione da parte della ricorrente dell'articolo 49, paragrafo 2, e dell'articolo 51, paragrafo 1, lettera d), della citata legge. In primo luogo, essa non era la proprietaria dei beni importati né aveva il diritto di utilizzare tali beni come il proprietario, poi le spese per i beni non avevano un nesso diretto e immediato con la sua attività economica e la ricorrente non aveva sostenuto spese per l'acquisizione dei beni che fossero poi incluse nel prezzo delle operazioni a valle e, infine, la ricorrente non aveva utilizzato i beni importati per la fornitura di propri beni o servizi: non ha venduto i beni importati nel territorio nazionale, non li ha ceduti in un altro Stato membro dell'Unione europea e neppure li ha esportati verso un paese terzo, pertanto non ha utilizzato i beni ai fini della propria attività economica quale soggetto passivo.
- 5 Le citate decisioni di primo grado dell'ufficio delle imposte sono state confermate dal resistente con decisioni del 13 ottobre 2011.
- 6 Il ricorso della ricorrente è stato rigettato con sentenza del Krajský súd v Bratislave (Corte regionale di Bratislava, Slovacchia; in prosieguo: la «Corte regionale») del 20 giugno 2012.
- 7 Successivamente la sentenza della Corte regionale è stata riformata da quella del Najvyšší súd Slovenskej republiky (Corte suprema della Repubblica slovacca; in prosieguo: la «Corte suprema»), rif. 3Sžf/78-88/2012 del 15 gennaio 2013, nel senso che sono state annullate le decisioni del resistente, così come quelle dell'organo amministrativo di primo grado, e la causa è stata rinviata per la prosecuzione del giudizio. La Corte suprema in tale sentenza ha spiegato che la ricorrente aveva agito correttamente quando sulla somma dell'imposta, che era

tenuta a versare per i beni importati, aveva fatto valere il proprio diritto a detrazione. Il nesso economico sarebbe consistito, invero, nella circostanza che senza l'effettiva importazione dei beni la ricorrente non avrebbe potuto prestare i servizi convenuti in relazione a tali beni. L'ufficio delle imposte e il resistente avevano agito in maniera contraria alla legge quando, senza alcuna ragione giuridica, avevano opposto nei confronti della ricorrente una cosiddetta condizione impossibile. La ricorrente poteva fornire i servizi di riconfezionamento dei beni anche senza l'esistenza di un diritto di proprietà sugli stessi, visto che nessuna disposizione di legge lo vietava. In caso contrario sarebbe stata ravvisabile una violazione del principio di neutralità.

- 8 L'ufficio delle imposte, mediante nuove decisioni a data 16 gennaio 2014, senza modifica della parte in fatto, di nuovo non ha riconosciuto alla ricorrente, per gli stessi motivi di prima, il diritto a detrarre l'imposta per il periodo d'imposta da febbraio a dicembre 2008 per l'importo di EUR 198 322,25. L'ufficio delle imposte ha ribadito il proprio precedente ragionamento e lo ha ampliato prendendo le mosse dalle conclusioni dell'incontro 94 del «Comitato IVA» del 19 ottobre 2011, dal quale emerge che la persona tenuta a pagare l'imposta a titolo dell'importazione dei beni non ha diritto a detrarre l'imposta versata se non ha acquisito il diritto di utilizzare i beni come il proprietario e se le spese per i beni non hanno un nesso diretto e immediato con la sua attività economica. Parimenti ha richiamato l'attenzione sulle sentenze della Corte di giustizia nelle cause C-98/98, *Midland Bank plc.*, C-408/98, *Abbey National*, e C-465/03, *Kretztechnik*.
- 9 Avverso le decisioni dell'ufficio delle imposte del 16 gennaio 2014 la ricorrente ha presentato altrettanti appelli nei quali ha eccepito che il diritto di proprietà, specificatamente il trasferimento del diritto di disporre dei beni come il proprietario, quale condizione risultante dall'incontro del «Comitato IVA», si riferisce esclusivamente alla consegna dei beni all'acquirente. Inoltre, la ricorrente ha eccepito che l'espressione «utilizza per la cessione di beni e la prestazione di servizi», di cui all'articolo 49, paragrafo 2, della legge n. 222/2004, deve essere interpretata alla luce dell'articolo 3, paragrafo 3, di tale legge, nel senso che la detrazione dell'imposta dipende dalla portata dell'impiego dei beni ai fini dell'esercizio dell'attività economica del soggetto passivo. La ricorrente, ai fini dell'esercizio della sua principale attività economica, ha importato beni che non ha, a dire il vero, ulteriormente venduto, ma li ha nondimeno utilizzati esclusivamente per l'esercizio della sua principale attività economica, vale a dire per i servizi di riconfezionamento di beni.
- 10 Il resistente, mediante nuove decisioni a data 7 aprile 2014, ha confermato le decisioni dell'ufficio delle imposte del 16 gennaio 2014. In particolare, ha fatto proprie le ragioni esposte da quest'ultimo in prima istanza facendo rinvio alle conclusioni derivanti dall'incontro del «Comitato IVA».
- 11 La controversia è stata indi portata dinanzi alla Corte regionale, che ha annullato le decisioni del resistente del 7 aprile 2014. In via d'impugnazione avverso la

decisione di tale giudice, della controversia è stata allora investita la Corte suprema della Repubblica slovacca, che ha respinto la domanda di accertamento della legittimità delle decisioni del resistente e accolto, invece, le conclusioni giuridiche dell'ufficio delle imposte e del resistente. Tuttavia, avendo la Corte suprema rigettato l'istanza della ricorrente per un rinvio della causa alla Corte di giustizia, il fascicolo è pervenuto all'Ústavný súd Slovenskej republiky (Corte costituzionale della Repubblica slovacca) che, a tal proposito, ha constatato una violazione dei diritti fondamentali della ricorrente a una tutela giurisdizionale effettiva e imparziale.

Principali argomenti delle parti

- 12 La ricorrente afferma di avere diritto alla detrazione dell'IVA in quanto il diritto di proprietà, nello specifico il trasferimento del diritto di disporre dei beni come il proprietario, si riferirebbe esclusivamente alla consegna dei beni all'acquirente. La ricorrente non era l'acquirente, pertanto non sarebbe possibile applicare tale condizione al suo caso. Al momento dell'importazione dei beni, l'esigibilità dell'imposta e il diritto a detrazione non dipenderebbero dalla sussistenza di un diritto di proprietà o di un diritto di disporre dei beni come il proprietario. I beni sarebbero stati importati per i fini della sua principale attività economica.
- 13 Il resistente afferma che, anche in caso d'importazione di beni, una delle condizioni per far valere la detrazione dell'IVA è data dall'acquisizione del diritto di proprietà o del diritto di disporre di tali beni come il proprietario, e poi dall'esistenza di un nesso diretto e immediato con l'attività economica, dall'insorgenza di spese per l'acquisto dei beni e dal [loro] impiego per la fornitura di beni o servizi ai fini dell'esercizio di un'attività economica.

Sintesi della motivazione del rinvio

- 14 La questione fondamentale nel presente procedimento è se, in una situazione in cui la ricorrente ha ricevuto i beni importati nel territorio della Repubblica slovacca ai fini del loro stoccaggio e riconfezionamento, e con l'immissione dei beni in libera pratica è diventata debitrice dell'imposta ai sensi della legge n. 222/2004, e, dopo lo stoccaggio e il riconfezionamento, ha trasferito tali beni in un paese terzo o in altri Stati membri, la medesima ricorrente abbia poi, sulla base della fattura emessa, il diritto a detrazione dell'IVA ai sensi della citata legge.
- 15 La Corte suprema, nella sentenza rif. 3Sžf/78-88/2012, dichiarava che l'imposta era diventata esigibile in capo alla ricorrente a titolo dell'importazione dei beni e non sulla base della cessione di beni o della prestazioni di servizi e, pertanto, che la ricorrente aveva agito correttamente quando sull'importo dell'IVA, che era stata tenuta a versare quale soggetto passivo per l'importazione dei beni nel territorio nazionale, aveva fatto valere il diritto a detrazione dell'imposta per la cessione dei beni e la prestazione di servizi, tanto più che nella specie sussiste una connessione economica: infatti, senza una reale importazione dei beni nel suo

luogo di lavoro, la ricorrente non avrebbe potuto realizzare la propria attività economica – il servizio di riconfezionamento della merce.

- 16 Tuttavia, nella successiva sentenza in materia, rif. 6Sžf/23/2016, la Corte suprema, pur riconoscendo le conclusioni espresse nella sentenza originaria nel senso che l'esigibilità dell'imposta era sorta in capo alla ricorrente nel giorno dell'accettazione della dichiarazione in dogana relativa all'immissione dei beni nel regime di libera pratica, perveniva, sulla questione dell'adempimento delle condizioni per la detrazione dell'IVA, ad una differente conclusione giuridica. Nella sua decisione la Corte suprema ha sottolineato che la condizione per la detrazione integrale dell'IVA è che i beni o i servizi siano utilizzati per i fini dell'attività economica del soggetto passivo. Al contempo ha richiamato l'attenzione sul fatto che, al momento di far valere il diritto a detrazione dell'imposta, deve esistere sostanzialmente un nesso diretto tra il singolo bene o prestazione imponibile acquistati (bene acquistato o servizio ricevuto) e il bene o la prestazione forniti. Gli elementi di spesa, pertanto, dovrebbero in generale sorgere prima che il soggetto passivo abbia effettuato l'operazione imponibile alla quale afferiscono. Nel caso in cui faccia valere il diritto integrale a detrazione dell'imposta, il soggetto passivo dovrebbe essere capace di dimostrare un nesso diretto e immediato con la fornitura o la prestazione imponibile effettuata per la quale la legge gli permette la detrazione dell'imposta.
- 17 Alla luce di quanto precede la Corte suprema concludeva che non era affatto soddisfatta la condizione per cui il bene o il servizio devono essere impiegati per i fini dell'attività economica del soggetto passivo e nemmeno era soddisfatto il nesso immediato e diretto tra l'operazione a monte e l'operazione a valle, in quanto la ricorrente non aveva ceduto ulteriormente i beni, non essendone neppure la proprietaria – la ricorrente non poteva dunque effettuare alcuna operazione imponibile, ma solo riconfezionare i beni e provvedere alla loro esportazione in paesi terzi determinati dalla società svizzera proprietaria dei beni. Nel caso di restituzione alla ricorrente dell'imposta versata, non vi sarebbe imposta versata sul territorio nazionale, in quanto la persona straniera non era registrata come soggetto passivo dell'imposta sul territorio nazionale. L'imposta di cui la ricorrente ha chiesto la detrazione riguardava i beni e non era parte del servizio di riconfezionamento di tali beni. La ricorrente ha fatturato alla persona straniera solo i servizi svolti di riconfezionamento della merce e nel prezzo non erano compresi costi di acquisizione dei beni.
- 18 *Sic stantibus rebus*, la Corte suprema, tenuto conto delle conclusioni della Corte costituzionale della Repubblica slovacca, derivanti dal suo parere rif. II. ÚS-381/2018-49 dell'11 ottobre 2018, che, tra le altre cose, ha constatato una violazione dei diritti fondamentali della parte del procedimento in ragione del mancato rinvio alla Corte di giustizia, considera che, per la prosecuzione del giudizio nel procedimento principale, è necessario sottoporre alla Corte di giustizia le sopra indicate questioni pregiudiziali al fine di un'interpretazione delle pertinenti disposizioni del diritto dell'Unione europea.