

Causa C-895/19**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

4 dicembre 2019

Giudice del rinvio:

Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Polonia)

Data della decisione di rinvio:

4 novembre 2019

Ricorrente:

A.

Resistente:

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej

Oggetto del procedimento principale

Accertamento del diritto a detrarre l'imposta addebitata a titolo di acquisti intracomunitari di beni alla luce delle modifiche della legge sull'IVA che introducono un termine di decadenza di tre mesi per la presentazione della dichiarazione d'imposta.

Oggetto e fondamento normativo del rinvio pregiudiziale

Interpretazione del diritto dell'Unione, articolo 267 TFUE

Questione pregiudiziale

Se l'articolo 167, in combinato disposto con l'articolo 178, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1, e successive modifiche), debba essere interpretato nel senso che esso osta alle disposizioni del diritto nazionale che condizionano l'esercizio del diritto a detrarre l'imposta addebitata a

monte, nel medesimo periodo di liquidazione in cui dev'essere liquidata l'imposta dovuta in relazione alle operazioni costituenti acquisti intracomunitari di beni, all'indicazione dell'imposta dovuta a titolo di tali operazioni nella pertinente dichiarazione d'imposta, da presentare nel termine di decadenza (in Polonia di tre mesi) decorrente dalla fine del mese in cui l'imposta, relativa ai beni acquisiti o alle prestazioni ricevute, è diventata esigibile.

Disposizioni rilevanti del diritto dell'Unione

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, modificata dalla direttiva 2010/45/UE, del 13 luglio 2010 (in prosieguo: la «direttiva IVA»): articolo 1, paragrafo 2, e articoli 63, 167, 168 nonché articoli da 178 a 182 e 273

Disposizioni rilevanti del diritto nazionale

Ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług, (legge dell'11 marzo 2004, relativa all'imposta sulle cessioni dei beni e sulle prestazioni dei servizi [Dz. U. (Gazzetta ufficiale polacca) del 2018, posizione 2174, e successive modifiche (in prosieguo: la «legge sull'IVA»)].

Articolo 86, paragrafi 1, 10, 13 e 13a), nella versione in vigore prima e dopo il 1° gennaio 2017:

«1. Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati per effettuare operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo (...) ha il diritto alla riduzione dell'importo dell'imposta dovuta in misura pari all'importo dell'imposta addebitata(...).

10. Il diritto alla riduzione dell'importo dell'imposta dovuta in misura pari all'importo dell'imposta addebitata sorge nel periodo di liquidazione in cui l'imposta relativa ai beni o ai servizi acquistati o importati dal soggetto passivo è diventata esigibile.

13. Qualora il soggetto passivo non abbia ridotto l'importo dell'imposta dovuta per l'importo dell'imposta addebitata nei termini di cui ai paragrafi 10, 10d), 10e) e 11, egli può ridurre l'importo dell'imposta dovuta con la rettifica della dichiarazione d'imposta relativa al periodo in cui è sorto il diritto alla riduzione dell'imposta dovuta al più tardi entro i cinque anni decorrenti dall'inizio dell'anno in cui è sorto il diritto a ridurre l'imposta dovuta, fatto salvo il paragrafo 13a).

13a). Qualora il soggetto passivo, relativamente agli acquisti o alle cessioni di beni o alle prestazioni di servizi intracomunitari, per i quali, ai sensi dell'articolo 17, l'acquirente del bene o del servizio assume la qualifica di soggetto passivo, non abbia ridotto l'importo dell'imposta dovuta in misura pari all'importo dell'imposta addebitata nei termini di cui ai paragrafi 10 e 11, egli può ridurre

l'importo dell'imposta dovuta mediante rettifica della dichiarazione d'imposta relativa al periodo in cui è sorto il diritto alla riduzione dell'importo dell'imposta dovuta al più tardi entro i cinque anni decorrenti dall'inizio dell'anno in cui è sorto il diritto a ridurre l'imposta dovuta».

Articolo 86, paragrafo 10b), nella versione in vigore fino al 31 dicembre 2016.

«10b). Il diritto alla riduzione dell'importo dell'imposta dovuta in misura pari all'importo dell'imposta addebitata, nelle ipotesi di cui:

(...)

2) al paragrafo 2, punto 4, lettera c), sorge, ai sensi del paragrafo 10, a condizione che il soggetto passivo:

(...)

b) riporti l'importo dell'imposta dovuta a titolo di acquisti intracomunitari nella dichiarazione IVA in cui è obbligato a liquidare tale imposta;

3) al paragrafo 2, punto 4, lettere a), b) e d), sorge, ai sensi del paragrafo 10, a condizione che il soggetto passivo riporti l'importo dell'imposta dovuta a titolo di tali operazioni nella dichiarazione IVA in cui è obbligato a liquidare tale imposta».

Dal 1° gennaio 2017 l'articolo 86, paragrafo 10b), punto 2, lettera b) e punto 3), è stato modificato ed è stato introdotto nello stesso articolo il paragrafo 10i);

«10b). Il diritto di ridurre l'importo dell'imposta dovuta per l'importo dell'imposta addebitata a monte, nelle ipotesi di cui:

(...)

2) al paragrafo 2, punto 4, lettera c), sorge, ai sensi del paragrafo 10, a condizione che il soggetto passivo:

(...)

b) riporti l'importo dell'imposta dovuta a titolo di acquisti intracomunitari di beni nella dichiarazione IVA in cui è obbligato a liquidare tale imposta non oltre il termine di tre mesi decorrente dalla fine del mese in cui l'imposta sui beni acquisiti è diventata esigibile;

3) al paragrafo 2, punto 4, lettere a), b) e d), sorge, ai sensi del paragrafo 10, a condizione che il soggetto passivo riporti l'importo dell'imposta dovuta a titolo di tali operazioni nella dichiarazione IVA in cui è obbligato a liquidare tale imposta non oltre il termine di tre mesi decorrente dalla fine del mese in cui l'imposta relativa ai beni acquisiti o alle prestazioni ricevute è diventata esigibile.

10i). Nelle ipotesi in cui il soggetto passivo riporti l'importo dell'imposta dovuta nella dichiarazione IVA in cui è obbligato a liquidare tale imposta oltre la scadenza del termine previsto nel paragrafo 10b), punto 2, lettera b), e punto 3, questi può aumentare, per l'importo corrispondente, l'importo dell'imposta addebitata da riportare nella dichiarazioni IVA per il periodo di liquidazione in relazione al quale il termine per la presentazione non è ancora decorso».

Concisa esposizione dei fatti e del procedimento nonché degli argomenti essenziali delle parti

- 1 Nell'istanza di interpello, relativa all'interpretazione nel caso specifico delle disposizioni di diritto tributario, la Società A. (in prosieguo: la «Società») ha esposto che, nell'ambito dell'attività imprenditoriale svolta, essa effettua acquisti, tra cui acquisti intracomunitari di beni (in prosieguo: «acquisti intracomunitari di beni»), nel territorio della Polonia. I beni acquistati sono impiegati successivamente in operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto (IVA) in tale paese. Essa osserva che nell'ambito dell'attività esercitata si sono verificati, e potrebbero verificarsi in futuro, casi in cui l'imposta dovuta a titolo di acquisti intracomunitari di beni non è stata indicata, o non venga indicata, nella prevista dichiarazione IVA o, eventualmente, in una rettifica della dichiarazione da presentare nel termine di tre mesi decorrente dalla fine del mese in cui l'imposta relativa ai beni acquistati è diventata esigibile (quando questo avvenga dopo il decorso di tale termine, con una rettifica della dichiarazione IVA). Invero, l'omessa indicazione dell'imposta addebitata, nel termine precedentemente indicato, può derivare, per esempio, da un ritardo nella ricezione della fattura, da una errata qualificazione della fattura da parte della Società o da un errore della persona incaricata a tenere i registri ed a predisporre le dichiarazioni IVA. La Società ha sottolineato di avere il pieno diritto di detrarre l'IVA e che il ritardo, oltre il termine di tre mesi, nell'indicazione dell'importo dell'imposta dovuta mediante una rettifica della prevista dichiarazione non è riconducibile ad un abuso di diritto o all'intento di eludere l'imposta.
- 2 In relazione a quanto prima esposto, la Società ha proposto la domanda se secondo la normativa vigente dal 1° gennaio 2017, nelle circostanze indicate nell'istanza e nelle ipotesi future, essa possa detrarre l'imposta, addebitata a titolo di acquisti intracomunitari di beni nel medesimo periodo di liquidazione in cui l'imposta dovuta è stata indicata, con una rettifica della dichiarazione IVA relativa al periodo in cui l'imposta è diventata esigibile, anche se la rettifica sia effettuata oltre il termine di tre mesi decorrente dalla fine del mese in cui l'imposta sui beni acquistati è diventata esigibile.
- 3 Secondo la Società la questione dovrebbe essere risolta in senso affermativo. Essa ritiene che l'obbligo previsto dall'articolo 86, paragrafo 10b), punto 2, lettera b), della legge sull'IVA, nella versione in vigore dal 1° gennaio 2017, costituisca un obbligo sconosciuto nell'ambito della direttiva IVA che, conseguentemente, non

dovrebbe essere applicato, e, inoltre, violi il principio di neutralità fiscale e il principio di proporzionalità.

- 4 Il Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (Direttore del Servizio nazionale delle informazioni del Tesoro; in prosieguo: l'«amministrazione tributaria»), non ha condiviso la tesi prima esposta. A suo parere, la disciplina introdotta non contrasta con la direttiva IVA, segnatamente con i summenzionati principi, in quanto non limita il diritto del soggetto passivo a ridurre l'imposta che costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA. L'amministrazione tributaria ha sottolineato, inoltre, che l'articolo 178 della direttiva IVA ammette che gli Stati membri possano introdurre determinate formalità che condizionino l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA e che il termine di tre mesi, di cui all'articolo 86, paragrafo 10 b), punto 2, della legge sull'IVA, costituisce una tale formalità.
- 5 La Società ha proposto ricorso per annullamento della contestata interpretazione del caso specifico dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunale amministrativo del voivodato di Gliwice, Polonia, giudice del rinvio), sostenendo, in particolare, l'illegittimità dell'articolo 86, paragrafo 10b), punto 2, della legge sull'IVA, poiché contrastante con l'articolo 167 e l'articolo 178 della direttiva IVA, e l'inosservanza del principio di neutralità fiscale, espresso nell'articolo 1, paragrafo 2, della stessa direttiva, e del principio di proporzionalità, desumibile dall'articolo 5, paragrafo 4, TUE.
- 6 L'amministrazione tributaria ha chiesto il rigetto del ricorso e ha confermato la posizione espressa nell'interpretazione contestata. Il giudice del rinvio ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte una questione pregiudiziale.

Breve esposizione della motivazione del rinvio

- 7 In Polonia, in forza del principio espresso nell'articolo 86, paragrafo 1, della legge sull'IVA, costituente attuazione del principio di neutralità fiscale, il soggetto passivo, nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati nell'esecuzione delle operazioni soggette all'imposta, ha il diritto a ridurre l'importo dell'imposta dovuta in misura pari all'importo dell'imposta addebitata. Questo diritto sorge, di regola, nella dichiarazione relativa al periodo in cui l'imposta sui beni e sui servizi acquistati o importati è diventata esigibile (articolo 86, paragrafo 10, della legge sull'IVA). In forza della normativa in vigore fino al 31 dicembre 2016, nelle ipotesi di acquisti intracomunitari di beni tale diritto sorge, ai sensi del paragrafo 10, in particolare, a condizione che il soggetto passivo riporti l'importo dell'imposta dovuta a titolo di acquisti intracomunitari di beni nella dichiarazione IVA in cui è obbligato a liquidare tale imposta (articolo 86, paragrafo 10b, punto 2, lettera b, della legge sull'IVA). Tuttavia, il legislatore ha introdotto un nuovo termine di decadenza, per cui la facoltà di beneficiare di questo sistema è sottoposta alla condizione che la dichiarazione venga presentata nel termine di tre mesi (articolo 86, paragrafo 10b, punto 2, lettera b, della legge sull'IVA, nella

versione in vigore dal 1° gennaio 2017). Nei casi in cui tale termine sia decorso il soggetto passivo deve rettificare la dichiarazione precedentemente depositata (articolo 86, paragrafo 10g, della legge sull'IVA) e, nel contempo, può liquidare soltanto l'imposta corrente dovuta a titolo di acquisti intracomunitari di beni (articolo 86, paragrafo 10i, della legge sull'IVA). Dalla motivazione della modifica legislativa emerge che questo sarebbe giustificato da inesattezze riscontrate nelle dichiarazioni di alcuni soggetti che effettuano gli acquisti intracomunitari di beni e le altre operazioni in cui, di regola, l'imposta dovuta corrisponde all'imposta addebitata.

- 8 Orbene, con sentenza del 2 maggio 2019, C-225/18, Grupa Lotos, relativa alla clausola di sospensione, la Corte di giustizia ha dichiarato che il diritto alla detrazione, previsto dall'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA, costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Tale diritto si esercita immediatamente per tutta l'IVA che ha gravato sulle operazioni effettuate a monte e il sistema delle detrazioni è inteso a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o assolta 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 siano, in linea di principio, esse stesse soggette all'IVA. Ne consegue che un soggetto passivo che agisce in quanto tale al momento dell'acquisto di beni o servizi, e li utilizzi ai fini delle proprie operazioni imponibili, è autorizzato a detrarre l'IVA dovuta o versata per i beni o servizi. La Corte ha rilevato che dalla giurisprudenza emerge, altresì, che le deroghe al diritto di detrazione IVA sono ammesse soltanto nelle ipotesi espressamente previste dalle disposizioni della direttiva che disciplinano tale imposta. Nondimeno, la Corte ha già dichiarato che occorre tenere conto dell'applicazione effettiva delle disposizioni nazionali relative alle esclusioni del diritto a detrazione dell'IVA e degli effetti che ne derivano per i soggetti passivi (punti da 25 a 28 e 37).
- 9 Alla luce della suddetta sentenza il giudice del rinvio si interroga se sia ammissibile l'introduzione delle disposizioni, come quelle di cui alla presente causa, costituenti una soluzione nuova, in linea di principio, in precedenza sconosciuta al diritto nazionale. Tale aspetto è rilevante poiché introducendola il legislatore si è espresso sulla conformità della soluzione proposta con il diritto dell'Unione. Tuttavia, dalla motivazione della modifica legislativa emerge che un parere o una consultazione con organi e istituzioni dell'Unione non sono stati richiesti.
- 10 Orbene, la Corte si è espressa più volte, anche alla luce dei principi di equivalenza, effettività e proporzionalità, sulla facoltà degli Stati membri di introdurre una condizione formale costituita da un termine di decadenza. Il giudice del rinvio ha richiamato le seguenti sentenze: del 28 luglio 2016, C-332/15, Astone (punto 34 e punto 1 del dispositivo); dell'8 maggio 2008, C-95/07 e C-96/07, Ecotrade SpA (punto 1 del dispositivo); del 12 gennaio 2006, C-504/04, A.S.G. (punto 35); del 18 marzo 1987, 56/86, Société pour l'exportation des

suces; del 30 giugno 1987, 47/86, Roquette Frères; del 26 giugno 1990, C-8/89, Zardi; del 9 luglio 2015, C-183/14, Salomie e Oltean; del 15 settembre 2016, C-518/14, Senatex.

- 11 Dalla summenzionata giurisprudenza il giudice del rinvio desume che le disposizioni della direttiva IVA non ostano all'introduzione nei regimi nazionali, da parte degli Stati membri, di termini di decadenza; tuttavia tali termini non possono violare il principio di neutralità fiscale e devono essere proporzionali. La valutazione di tali circostanze deve essere svolta dal giudice nazionale che dovrebbe esaminare se una disposizione non introduca formalità sproporzionate rispetto agli obiettivi prefissati e se queste formalità non gravino economicamente sul soggetto passivo. Nella presente causa spetta, pertanto, al giudice nazionale esaminare se l'introdotta termine di decadenza rispetti obiettivamente le condizioni derivanti dai principi di proporzionalità e di neutralità fiscale. Qualora queste condizioni non siano rispettate il soggetto passivo può richiamarsi a questo contrasto sostanziale e, conseguentemente, sarà autorizzato ad esercitare retroattivamente il diritto alla detrazione.
- 12 Nella presente causa la Società indica due tipi di cause di inosservanza del termine di decadenza: quelle indipendenti dal soggetto passivo, ma che comportano un ritardo nella ricezione della fattura, e quelle da lui dipendenti, ossia errori dello stesso soggetto passivo.
- 13 Valutando quanto prima esposto sul piano del principio di proporzionalità, occorre notare, in primo luogo, le differenti posizioni del soggetto passivo a seconda che si tratti dell'imposta dovuta o dell'imposta addebitata. Infatti, l'articolo 86 della legge sull'IVA prevede una limitazione temporale del primo di tali termini soltanto sotto forma di un termine di prescrizione, specificamente un termine di cinque anni. Pertanto, la rettifica dell'imposta dovuta è possibile fino alla scadenza di tale termine (articolo 13 e articolo 13a della legge sull'IVA). In relazione all'imposta addebitata il legislatore ha introdotto, invece, due termini. In primo luogo, un termine di tre mesi per la liquidazione, retroattivamente o in modo corrente, (articolo 86, paragrafo 10b, punto 2, lettera b, e articolo 86, paragrafo 10i), e, in secondo luogo, un termine quinquennale di prescrizione (articolo 86, paragrafi 13 e 13a). Sorgono dubbi in merito al primo.
- 14 Secondo il giudice del rinvio, da una parte, il termine di decadenza di tre mesi di cui all'articolo 86, paragrafo 10b), punto 2, lettera b), della legge sull'IVA appare sufficiente affinché il soggetto passivo riceva una fattura. Senza dubbio tale termine ha anche carattere disciplinare in quanto la sua introduzione è volta ad aumentare la diligenza del soggetto passivo nel farsi rilasciare fatture che dimostrino gli acquisti intracomunitari di beni. Esso ritiene essenziale il fatto che l'obiettivo di tale disposizione sia quello di evitare le situazioni in cui l'imposta addebitata corrisponda all'imposta dovuta e che la sua liquidazione venga utilizzata in ritardo mediante una successiva rettifica dell'imposta sul presupposto dell'avvenuto inserimento di una fattura oltre il suddetto termine. Infatti, tale comportamento era volto ad «ottimizzare» l'imposta e veniva utilizzato per

abusare del diritto. Dalla motivazione della modifica legislativa emerge che tale termine di decadenza dà all'amministrazione fiscale una maggiore possibilità di controllo sulle dichiarazioni IVA. Il giudice del rinvio premette di non conoscere le statistiche e le percentuali dei casi in cui il diritto a detrarre retroattivamente, nel termine di cinque anni invece che di tre mesi, veniva utilizzato per eludere l'imposta o per abusare di tale diritto. Dall'altra parte, occorre invece notare che talvolta il soggetto passivo non può incidere sull'osservanza di questo termine, così come rilevato dalla stessa Società nella presente causa. Questa inosservanza può essere, infatti, dovuta al ritardo nell'emissione e nella trasmissione della fattura da parte del contraente o a irregolarità ascrivibili ad operatori postali. Inoltre, la ricezione della fattura da parte del soggetto passivo nel termine previsto non significa necessariamente che questa rispetti le condizioni previste per poter esercitare il diritto alla detrazione, ad esempio, in presenza di errori nella sua redazione. In base alla direttiva IVA la fattura deve rispettare sia i requisiti oggettivi sia i requisiti soggettivi. Al contempo, come disposto dalla Corte di giustizia, il ritardo nella ricezione della rettifica di una fattura relativamente ai requisiti formali non deve privare necessariamente il soggetto passivo del diritto di avvalersi della detrazione. Dalle nuove disposizioni emerge, viceversa, che dopo il decorso del termine di tre mesi, indipendentemente dalle cause del ritardo, il soggetto passivo può liquidare soltanto la corrente imposta addebitata a monte. In questo modo si crea una situazione in cui dev'essere sostenuto il peso economico dell'imposta addebitata, oltre gli interessi calcolati dal giorno successivo alla scadenza del termine in cui l'imposta è diventata esigibile fino al saldo effettivo o dal primo giorno successivo alla data in cui il soggetto passivo riceve un rimborso dell'imposta in eccesso addebitata a monte fino al saldo, o dev'essere rettificato l'importo dall'imposta portata in detrazione per il periodo intercorrente tra la rettifica e la dichiarazione corrente.

- 15 Secondo il giudice del rinvio, esaminando l'articolo 86, paragrafo 10b), punto 2, lettera b), e l'articolo 86, paragrafi 11g) e 11i), della legge sull'IVA, vista la giurisprudenza della Corte di giustizia, occorre richiamarsi al principio «di adeguata diligenza del soggetto passivo». L'introduzione di un termine di decadenza che gravi sul soggetto passivo non diligente, come il soggetto che con la propria noncuranza provochi l'inosservanza del termine di liquidazione, ad esempio a causa di una qualificazione errata di un'operazione, è stata ritenuta dalla Corte compatibile con la direttiva IVA.
- 16 Il giudice del rinvio propende verso la tesi che l'articolo 167, in combinato disposto con l'articolo 178, della direttiva IVA, debba essere interpretato nel senso che esso osta alle disposizioni del diritto nazionale che condizionano l'esercizio del diritto di un soggetto passivo «in buona fede» a detrarre l'imposta, addebitata a monte nel medesimo periodo di liquidazione in cui debba essere liquidata l'imposta dovuta per le operazioni costituenti acquisti intracomunitari di beni, all'indicazione dell'imposta dovuta a titolo di tali operazioni nella prevista dichiarazione IVA da presentare nel termine di decadenza, in Polonia di tre mesi, decorrente dalla fine del mese in cui l'imposta relativa ad acquisti di beni o

prestazioni di servizi è diventata esigibile, mentre per la parte residua queste disposizioni non ostano all'introduzione di tale termine.

DOCUMENTO DI LAVORO