

Causa C-48/20.**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

28 gennaio 2020

Giudice del rinvio:

Naczelny Sąd Administracyjny

(Corte suprema amministrativa, Polonia)

Data della decisione di rinvio:

15 novembre 2019

Ricorrente:

UAB «P»

Resistente:

Dyrektor Izby Skarbowej w Białymstoku

Oggetto del procedimento principale

Obbligo di pagare l'IVA indebitamente indicata sulle fatture emesse da un soggetto passivo che agisce in buona fede.

Oggetto e fondamento giuridico della questione pregiudiziale

Interpretazione della direttiva IVA; articolo 267 TFUE

Questione pregiudiziale

Se l'articolo 203 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 il principio di proporzionalità debbano essere interpretati nel senso che, in una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, ostano all'applicazione di una disposizione nazionale

come l'articolo 108, paragrafo 1, della legge 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) alle fatture con l'IVA indebitamente indicata, emesse da un soggetto passivo che agisce in buona fede, qualora ricorrano le seguenti circostanze:

– la condotta del soggetto passivo non si iscrive in una frode fiscale, ma costituisce la conseguenza di un'errata interpretazione delle disposizioni di legge ad opera delle parti coinvolte nell'operazione, basata su un'interpretazione delle disposizioni accolta dall'amministrazione fiscale e su una prassi comune vigente in tale materia al momento dell'operazione, la quale presuppone erroneamente che l'emittente della fattura effettui una cessione di beni, mentre, di fatto, egli presta un servizio di intermediazione finanziaria esente dall'IVA, nonché,

– nell'ipotesi della corretta fatturazione dell'operazione da parte del soggetto passivo che effettivamente realizza una cessione di beni, il destinatario della fattura con l'IVA indebitamente indicata avrebbe il diritto a chiederne il rimborso.

Disposizioni del diritto dell'Unione fatte valere

Articolo 203 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA») prevede che l'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura.

Disposizioni del diritto nazionale fatte valere

Articolo 108, paragrafo 1, della legge dell'11 marzo 2004 sull'imposta sul valore aggiunto (ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług; Dz. U. del 2011, n. 177, posizione 1054, e successive modifiche) prevede che una persona giuridica, un'unità organizzativa priva di personalità giuridica o una persona fisica, qualora emettano una fattura in cui indichino l'importo dell'imposta, siano obbligati a pagarla.

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 Con decisione del 27 giugno 2014, il naczelnik urzędu skarbowego (capo dell'ufficio imposte) ha determinato nei confronti della società ricorrente UAB P. con sede in Lituania (in prosieguo: la «Società») l'importo del debito d'imposta relativo all'imposta sul valore aggiunto (IVA) per i periodi da marzo a dicembre 2011, l'importo versato in eccedenza per i periodi da marzo a giugno 2011 nonché l'imposta da pagare ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 1, della legge sull'IVA. L'autorità di cui trattasi ha contestato il diritto della Società a detrarre l'imposta a monte risultante dalle fatture emesse a suo nome per l'acquisto di carburante da

parte da stazioni di rifornimento. Inoltre, la stessa autorità ha ritenuto che la Società avesse emesso ed introdotto in circolazione le fatture, nelle quali aveva dichiarato le vendite fittizie di carburante a società lituane. Secondo tale autorità, la Società non era né acquirente, né fornitore di carburante. Orbene, la sua attività effettiva consisteva nel finanziare (nel concedere credito) alle imprese lituane per l'acquisto del gasolio presso le stazioni di rifornimento, utilizzando carte carburante. Tali attività costituiscono servizi finanziari esenti da imposta ai sensi della legge sull'IVA.

- 2 Con decisione del 2 ottobre 2014, il dyrektor izby skarbowej (direttore dell'amministrazione tributaria) ha annullato la decisione dell'ufficio delle imposte nella sua interezza a causa dell'errata identificazione da parte di quest'ultimo del luogo di imposizione delle attività svolte dalla Società e si è pronunciato nel merito, determinando i debiti IVA della Società per i periodi da marzo a dicembre 2011, l'importo versato in eccedenza per i periodi da marzo a giugno 2011 nonché l'imposta da pagare ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 1, della legge sull'IVA. Secondo l'organo di impugnazione, la Società non effettuava acquisti, né cessioni di carburante all'interno del territorio del paese. Il carburante veniva trasferito direttamente tra la stazione di rifornimento e le società lituane, le quali, sulla base delle carte carburanti, effettuavano i rifornimenti presso le stazioni di rifornimento polacche senza l'utilizzo del contante. La Società non era legittimata a disporre del carburante come proprietario e la sua attività effettiva consisteva nel finanziare il gasolio acquistato dai contraenti presso le stazioni di rifornimento mediante carte carburante. Il rifornimento di carburante era organizzato in due modi: direttamente dalla Società sulla base dei contratti stipulati con stazioni di rifornimento oppure tramite un agente, sulla base di un contratto di agenzia per la vendita di servizi di processing. Il ruolo della Società consisteva nella ricerca di clienti (acquirenti di carte carburante), nell'effettuare gli ordini di carte carburante presso un agente o una stazione di rifornimento e nel garantire mezzi di pagamento per i rifornimenti di carburante da parte dei clienti. In cambio, la Società percepiva dai venditori di carburante o dall'agente una remunerazione sotto forma di commissione o sconto. L'organo di impugnazione ha ritenuto che le fatture di vendita emesse dalla Società facessero sorgere l'obbligo di pagare l'imposta derivante da esse ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 1, della legge sull'IVA.
- 3 La società ha presentato un reclamo avverso la decisione dell'organo di impugnazione. Con sentenza del 7 aprile 2015, il Wojewódzki sąd administracyjny (Tribunale amministrativo del voivodato; in prosieguo: il «WSA») ha annullato la decisione del direttore dell'amministrazione tributaria.
- 4 A seguito del ricorso per cassazione proposto dal direttore dell'amministrazione tributaria, il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa; in prosieguo: il «NSA»), con sentenza del 17 febbraio 2017, ha annullato la sentenza del giudice di primo grado del 7 aprile 2015 ed ha rinviato la causa per un nuovo esame dinanzi a quest'ultimo giudice, il quale, a sua volta, con sentenza del 19 luglio 2017, ha respinto il reclamo della Società.

- 5 Il WSA ha condiviso la posizione dell'organo di impugnazione, secondo la quale, sebbene le fatture di vendita emesse dalla Società non rispecchiassero l'effettivo corso degli eventi economici e, di conseguenza, non fossero soggette a liquidazione nella dichiarazione IVA-7, esse facevano sorgere l'obbligo di pagare l'imposta che ne derivava ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 1, della legge sull'IVA. La società, emettendo a carico degli operatori lituani le fatture IVA contestate, che non riflettevano le effettive transazioni economiche, ha creato una situazione in cui i destinatari delle suddette fatture potevano considerare l'imposta in esse indicata come imposta a monte detraibile oppure potevano chiedere il rimborso dell'imposta. Le fatture emesse dalla Società documentavano la vendita fittizia di carburante alle società lituane; pertanto si doveva presumere la sussistenza del rischio di riduzione del gettito fiscale. Non si può quindi parlare della violazione del principio di neutralità dell'IVA o del principio di proporzionalità risultante dalla Costituzione.
- 6 La società ha impugnato tale sentenza dinanzi al NSA, il quale ha sospeso il procedimento ed ha sottoposto la questione pregiudiziale alla Corte.

Motivazione del rinvio

- 7 In base al fascicolo risulta pacifico che la Società era erroneamente convinta del fatto di partecipare a operazioni a catena aventi per oggetto la cessione di carburante ai trasportatori lituani, mentre, di fatto, prestava agli operatori lituani servizi finanziari, esenti da imposta in Polonia.
- 8 Tale punto di vista trova conferma nella sentenza della Corte, del 15 maggio 2019, Vega International (C-235/18, EU:C:2019:412), nella quale la Corte ha dichiarato che l'articolo 135, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che la messa a disposizione di carte carburante da parte di una società madre alle proprie controllate, la quale consenta a queste ultime il rifornimento di carburante per i veicoli di cui tali società assicurano il trasporto, può essere qualificata come servizio di concessione di credito esentato dall'IVA, ai sensi della disposizione summenzionata. In precedenza, una simile posizione è stata espressa dalla Corte nella sentenza del 6 febbraio 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73).
- 9 Nella causa in esame non sono stati individuati elementi costitutivi di frode o di abuso. La qualificazione delle operazioni contestate come cessioni a catena era il risultato di una prassi nazionale sull'applicazione delle disposizioni della legge sull'IVA finora prevalente, diversa da quella risultante dalle succitate sentenze della Corte, nell'ambito della quale le operazioni in questione venivano considerate come cessioni di beni e non come prestazioni di servizi.
- 10 Nel contesto di una siffatta prassi, si assumeva che ciascuno degli operatori della catena di cessioni di carburante effettuasse una cessione di beni a titolo oneroso, anche se in realtà aveva luogo una sola consegna materiale di beni. Si riteneva altresì che fosse l'intermediario (che metteva a disposizione la carta) ad effettuare

la cessione di beni (l'operazione IVA) al destinatario finale. Tale prassi si è riflessa nella fatturazione delle cessioni nella presente causa, che avveniva con le seguenti modalità:

- le stazioni di rifornimento, per il carburante consegnato ai titolari delle carte carburante (società di trasporto lituane), emettevano le fatture alla Società (la quale metteva a disposizione le carte carburante),
 - la Società qualificava il proprio ruolo come partecipante all'operazione a catena (acquisto di carburante e sua rivendita alle società di trasporto lituane),
 - le società di trasporto lituane ricevevano dalla Società le fatture per il carburante contenenti IVA e potevano richiederne il rimborso in Polonia.
- 11 Tale regime di imposizione è stato accolto nei pareri individuali adottati nei confronti dei soggetti passivi dalle autorità tributarie.
 - 12 La controversia nel caso di specie riguarda la liquidazione per i periodi del 2011, quando le autorità tributarie presentavano in modo univoco il suddetto metodo di liquidazione. La Società aveva pertanto tutti i motivi per operare, facendo affidamento sull'interpretazione delle disposizioni in tale materia sviluppata dalle autorità tributarie.
 - 13 Un diverso modello di contabilizzazione delle suddette operazioni è apparso nella prassi nazionale solo nel 2012, quando il NSA ha basato la sua sentenza del 14 agosto 2012 sulla sentenza della Corte di giustizia, del 6 febbraio 2003, Auto Lease Holland (C-185/01, EU:C:2003:73) ed ha ritenuto che le operazioni effettuate mediante carte carburante non dessero diritto a detrazione dell'IVA. La citata sentenza ha generato divergenze nella prassi delle autorità tributarie.
 - 14 Tuttavia, non ci dovrebbe essere alcun dubbio sul fatto che la Società, agendo a tal proposito in buona fede, abbia emesso nel 2011 a carico dei contraenti lituani le fatture errate contenenti l'indicazione dell'IVA. In tal modo risultano formalmente soddisfatte le condizioni per l'applicazione dell'articolo 108, paragrafo 1, della legge sull'IVA, che attua l'articolo 203 della direttiva IVA.
 - 15 Il giudice del rinvio si richiama alla sentenza della Corte dell'11 aprile 2013, Rusedespred OOD (C-138/12, EU:C:2013:233, punti da 24 a 29), concludendo che, per garantire la neutralità dell'IVA, il soggetto che ha emesso la fattura dovrebbe avere la possibilità di rettificare l'imposta indebitamente fatturata, nel rispetto della procedura stabilita dallo Stato membro, purché dimostri la propria buona fede. Tuttavia, le disposizioni polacche non prevedono una siffatta procedura di rettifica da parte del soggetto passivo dopo l'avvio nei suoi confronti di un controllo fiscale o di un procedimento tributario. Come previsto dall'articolo 81b) § 1, della legge del 29 agosto 1997 – codice tributario (ustawa z dnia 29 sierpnia 1997 r. Ordynacja podatkowa; Dz.U. del 2019, posizione 900, e successive modifiche), il diritto alla rettifica della dichiarazione è sospeso per tutta

la durata del procedimento tributario o del controllo fiscale, nei limiti in cui rientra nell'oggetto del procedimento o del controllo in questione.

- 16 Nel caso di specie, la Società non ha avuto quindi la possibilità di rettificare l'imposta indebitamente indicata sulle fatture emesse a carico delle società di trasporto in Lituania, circostanza che è stata confermata nell'avviso di accertamento emesso nella presente causa.
- 17 Inoltre, l'autorità tributaria sottolinea che l'emittente della fattura non ha eliminato in tempo utile il rischio di riduzione del gettito fiscale, dal momento che le fatture errate non sono state rettificate, cosicché gli operatori lituani potevano chiedere il rimborso di tale imposta (conformemente alle norme di cui all'articolo 89 della legge sull'IVA che attua la direttiva 2008/9/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, previsto dalla direttiva 2006/112/CE, ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ma in un altro Stato membro). Tuttavia, la Società sostiene legittimamente che in caso della corretta contabilizzazione delle operazioni tra le stazioni di rifornimento, la Società e le società lituane, in cui la Società dichiarerebbe la prestazione di servizi finanziari, le società lituane dovrebbero ricevere, anziché le fatture emesse dalla Società per la cessione di carburante con l'IVA indebitamente indicata, le fatture emesse per la cessione di carburante da parte delle stazioni di rifornimento alle suddette società lituane. Tali fatture, dal punto di vista degli importi, sarebbero, in linea di principio, simili alle fatture contestate della Società, per le quali è stato accertato l'obbligo di pagamento ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 1, della legge sull'IVA (articolo 203 della direttiva IVA); la differenza riguarderebbe il margine applicato dalla Società nelle operazioni controverse sopra menzionate. Anche le suddette fatture (emesse dalle stazioni di rifornimento) darebbero alle imprese lituane il diritto di chiedere il rimborso dell'imposta in esse indicata.
- 18 Ciò dimostra che, nonostante la fatturazione errata da parte della Società delle cessioni di carburante alle società lituane, la corretta contabilizzazione delle cessioni in questione da parte delle stazioni di rifornimento darebbe comunque diritto ai destinatari di carburante lituani di chiedere il rimborso dell'imposta. Orbene, applicare a tale titolo, alle fatture della Società contestate, l'articolo 108 della legge sull'IVA, tassando al contempo le cessioni di carburante effettuate dalle stazioni di rifornimento alle società lituane, comporta una doppia imposizione IVA della stessa operazione (una volta nella fase delle operazioni tra stazioni di rifornimento e società lituane e, successivamente, ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 1, della legge sull'IVA, presso la Società).
- 19 Sorgono pertanto ragionevoli dubbi in merito a se, in una situazione come quella nel caso di specie, le autorità tributarie abbiano il diritto, tenendo conto dei principi di neutralità e proporzionalità, di applicare una norma come l'articolo 108, paragrafo 1, della legge sull'IVA (articolo 203 della direttiva IVA), la quale impedisce alla Società di rettificare le fatture emesse, redatte in modo errato.

- 20 Nella sentenza dell'11 aprile 2013, Rusedespred OOD (C-138/12, EU:C:2013:233), la Corte ha dichiarato che il principio di neutralità dell'IVA, quale concretizzato dalla giurisprudenza relativa all'articolo 203 della direttiva 2006/112, può essere invocato da un soggetto passivo al fine di opporsi ad una disposizione del diritto nazionale che subordina il rimborso dell'IVA fatturata per errore alla rettifica della fattura erroneamente redatta, mentre il diritto di detrarre detta IVA è stato definitivamente negato, comportando tale diniego definitivo che il regime di rettifica previsto dalla legge nazionale non è più applicabile.
- 21 Inoltre, nella sentenza dell'8 maggio 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374), la Corte ha precisato che la direttiva IVA, letta alla luce dei principi di neutralità e di proporzionalità, deve essere interpretata nel senso che essa non osta a una normativa nazionale che esclude la detrazione dell'IVA relativa a operazioni fittizie, imponendo al contempo ai soggetti che indicano l'IVA in una fattura di assolvere tale imposta, anche per un'operazione inesistente, purché il diritto nazionale consenta di rettificare il debito d'imposta risultante da tale obbligo qualora l'emittente della fattura dimostri la propria buona fede o abbia, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.
- 22 Nel caso di specie, non vi sono elementi dai quali dedurre se le società lituane abbiano chiesto il rimborso dell'imposta su tali fatture e quali fossero i possibili risultati di tali iniziative. Tuttavia, come già menzionato, privare la Società della possibilità di rettificare le fatture controverse, pur riconoscendo alle società lituane il diritto al rimborso dell'imposta sul carburante acquistato in Polonia, sia nell'ipotesi di fatturazione errata delle operazioni in questione, sia nell'alternativa della fatturazione corretta, solleva ragionevoli dubbi circa la fondatezza dell'applicazione di una norma come l'articolo 108, paragrafo 1, della legge sull'IVA, all'IVA dichiarata per errore sulle fatture della Società.