



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
JULIANE KOKOTT
presentate il 17 novembre 2011¹

Causa C-414/10

Véleclair

contro

Ministre du budget, des comptes publics et de la réforme de l'État

[domanda di pronuncia pregiudiziale

proposta dal Conseil d'État (Francia)]

«Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Sesta direttiva — Imposta sul valore aggiunto all'importazione — Diritto a detrazione — Normativa nazionale secondo cui il diritto a detrazione è condizionato all'effettivo pagamento dell'imposta sul valore aggiunto all'importazione»

I – Introduzione

1. La domanda di pronuncia pregiudiziale in esame riguarda l'interpretazione della sesta direttiva sull'IVA². In sostanza, la fattispecie verte sulla questione se uno Stato membro possa subordinare il diritto a detrazione che la direttiva³ concede ai soggetti passivi nel caso di importazione di beni alla circostanza che l'IVA all'importazione sia stata precedentemente assolta dal soggetto passivo.

2. Detta questione si pone nell'ambito di una controversia in cui un'impresa intende ottenere il rimborso dell'IVA all'importazione dovuta a monte dalla medesima, sebbene non l'abbia versata né la verserà⁴. Sul patrimonio dell'impresa è stata avviata, infatti, una procedura di insolvenza e il credito fiscale dello Stato, a causa di una tardiva insinuazione, è precluso.

II – Contesto normativo

A – Diritto dell'Unione

3. L'art. 10 della sesta direttiva è così formulato:

«1. Si considera

1 — Lingua originale: il tedesco.

2 — Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva» oppure la «direttiva»).

3 — All'art. 17, n. 2, lett. b).

4 — Per quanto sia proprio ciò che la Société Véleclair ha contestato davanti alla Corte, secondo l'ordinanza di rinvio, tuttavia, si tratta, al riguardo, della determinazione dei giudici di merito che, di conseguenza, va posta alla base della valutazione che deve essere compiuta in questa sede.

- a) fatto generatore dell'imposta il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta;
- b) esigibilità dell'imposta il diritto che l'Erario può far valere a norma di legge, a partire da un dato momento, presso il debitore, per il pagamento dell'imposta, anche se il pagamento può essere differito.

(...)

3. Il fatto generatore si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata l'importazione del bene. (omissis)

Tuttavia, quando i beni importati sono soggetti a dazi doganali, prelievi agricoli o a imposte di effetto equivalente istituiti nell'ambito di una politica comune, il fatto generatore si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui scattano il fatto generatore e l'esigibilità di questi dazi o prelievi comunitari.

(...).

4. L'art. 17 della sesta direttiva regola l'origine e la portata del diritto a deduzione. Nella versione di cui all'art. 28 septies, punto 1⁵, recita, in estratto:

«1. Il diritto a detrazione nasce quando l'imposta detraibile diventa esigibile

2. Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:

- a) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per i beni che gli sono o gli saranno forniti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo debitore dell'imposta all'interno del paese;

- b) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per i beni importati all'interno del paese;

(...)

- d) l'imposta sul valore aggiunto dovuta a sensi dell'articolo 28 bis, paragrafo 1, lettera a).

(...).

5. L'art. 18, rubricato «Modalità di esercizio del diritto a deduzione», prevede quanto segue:

«1. Per poter esercitare il diritto a deduzione, il soggetto passivo deve:

- a) per la deduzione di cui all'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), essere in possesso di una fattura redatta ai sensi dell'articolo 22, paragrafo 3;

- b) per la deduzione di cui all'articolo 17, paragrafo 2, lettera b), essere in possesso di un documento che lo indichi quale destinatario o importatore e che menzioni l'ammontare dell'imposta dovuta o ne consenta il calcolo;

(...)

5 — Introdotto dall'art. 1, punto 22, della direttiva del Consiglio 16 dicembre 1991, 91/680/CEE, che completa il sistema comune di imposta sul valore aggiunto e modifica, in vista della soppressione delle frontiere fiscali, la direttiva 77/388/CEE (GU L 376, pag. 1).

2. Il soggetto passivo opera la deduzione sottraendo dall'importo totale dell'imposta sul valore aggiunto dovuta per un dato periodo fiscale l'ammontare dell'imposta per la quale, nello stesso periodo, è sorto e può essere esercitato in virtù delle disposizioni del paragrafo 1 il diritto a deduzione.

(...)

3. Gli Stati membri fissano le condizioni e le modalità secondo le quali un soggetto passivo può essere autorizzato ad operare una deduzione cui non ha proceduto conformemente alle disposizioni dei paragrafi 1 e 2.

(...).

6. L'art. 20, rubricato «Rettifica delle deduzioni», dispone, al n. 1:

«La rettifica della deduzione iniziale è effettuata secondo le modalità fissate dagli Stati membri, in particolare:

- a) quando la deduzione è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto;
- b) quando, successivamente alla dichiarazione, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle deduzioni, in particolare in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo; tuttavia, la rettifica non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non retribuite, in caso di distribuzione, perdita o furto dei beni, debitamente provati e confermati, nonché in caso di prelievi effettuati per concedere omaggi di valore ridotto e campioni di cui all'articolo 5, paragrafo 6. Gli Stati membri possono tuttavia esigere la rettifica in caso di operazioni totalmente o parzialmente non retribuite e in caso di furto».

7. L'art. 21, rubricato «Debitori dell'imposta verso l'Erario», dispone quanto segue:

«L'imposta sul valore aggiunto è dovuta:

(...)

2. All'importazione: dalla/e persona/e designata/e o riconosciuta/e dallo Stato membro di importazione».

8. L'art. 23, rubricato «Obblighi all'importazione», stabilisce, al secondo comma:

«In particolare gli Stati membri possono stabilire che l'imposta sul valore aggiunto dovuta per l'importazione di merci effettuata dai soggetti passivi o dai debitori d'imposta o da talune categorie di essi non sia pagata all'atto dell'importazione, a condizione che venga indicata come tale in una dichiarazione redatta conformemente all'articolo 22, paragrafo 4».

9. La disposizione transitoria di cui all'art. 28 della direttiva dispone, al n. 3:

«Durante il periodo transitorio di cui al paragrafo 4, gli Stati membri possono:

(...)

- d) continuare ad applicare disposizioni che derogano al principio della deduzione immediata prevista all'articolo 18, paragrafo 2, primo comma;(«...»).

B – *Normativa francese*

10. Il Code général des impôts (codice generale delle imposte; in prosieguo: il «CGI»), nella versione vigente il 31 dicembre 1997, dispone al suo art. 271, n. 2, punto 1:

«Qualora i beni e servizi siano impiegati per operazioni soggette ad imposta, e a condizione che tali operazioni diano diritto alla deduzione, l'imposta che il soggetto passivo può dedurre è:

(...)

b) quella riscossa all'importazione.

(...)».

III – Fatti e questione pregiudiziale

11. La domanda di pronuncia pregiudiziale trae origine da una controversia tra la Société Véleclair ed il Ministero francese del Bilancio.

12. La Véleclair, nel periodo 1992-1995, importava nella Comunità biciclette provenienti da Stati terzi per rivenderle. L'amministrazione doganale, considerando falsa la dichiarazione d'origine resa dalla Véleclair, addebitava successivamente a detta società dazi doganali e dazi antidumping per un importo di EUR 4 000 000,00. Tale somma era anch'essa soggetta all'IVA all'importazione per un importo di EUR 735 437,00.

13. Detta imposta non risultava ancora assolta allorché era stata avviata la procedura di insolvenza sul patrimonio della Véleclair. Con ordinanza 12 febbraio 1999, il giudice fallimentare constatava con sentenza definitiva la preclusione del credito fiscale, in quanto quest'ultimo non era stato insinuato a titolo definitivo entro dodici mesi dalla pubblicazione dello stato di insolvenza.

14. La Véleclair presenta, nella causa principale, una domanda di rimborso dell'IVA. Essa ritiene, infatti, che l'IVA all'importazione successivamente accertata l'autorizzerebbe a dedurre a monte l'importo corrispondente.

15. L'amministrazione tributaria ritiene, invece, che la deducibilità dell'IVA all'importazione presupponga il previo pagamento da parte del soggetto passivo.

16. In tale contesto, il Conseil d'État, che si è pronunciato sul merito nell'ambito del procedimento d'impugnazione, sottoponeva alla Corte la seguente questione in via pregiudiziale:

«Se l'art. 17, n. 2, lett. b), della sesta direttiva consenta ad uno Stato membro di subordinare il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto all'importazione, tenuto conto in particolare dei rischi di evasione, al pagamento effettivo di tale imposta da parte del debitore, qualora il debitore dell'imposta sul valore aggiunto all'importazione e il titolare del corrispondente diritto a detrazione siano, come in Francia, la stessa persona».

17. La Société Véleclair, i governi francese, tedesco, olandese e portoghese, nonché la Commissione europea, hanno partecipato al procedimento davanti alla Corte, in cui i governi tedesco, olandese e portoghese hanno presentato unicamente osservazioni scritte.

IV – Valutazione giuridica

18. In limine va constatato che i fatti in esame vanno valutati in base alla sesta direttiva, in quanto essi sono anteriori al 31 dicembre 2006, data della sua abrogazione e sostituzione con la direttiva sull'imposta sul valore aggiunto.

19. L'art. 17 della sesta direttiva disciplina il diritto a deduzione. Come la Corte ha più volte sottolineato, tale diritto costituisce parte integrante del sistema comune dell'IVA⁶. Esso è inteso ad esonerare interamente le imprese dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le loro attività economiche⁷ e pertanto, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni⁸. In particolare, esso deve essere esercitato immediatamente, per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte⁹. Qualsiasi limitazione del diritto alla detrazione dell'IVA incide sul livello dell'imposizione fiscale e deve applicarsi in modo analogo in tutti gli Stati membri. Conseguentemente, sono consentite deroghe nei soli casi espressamente contemplati dalla direttiva¹⁰. La questione pregiudiziale va risolta tenendo conto di tale giurisprudenza.

20. Una normativa nazionale, come quella in questione, che subordina il diritto a deduzione al previo pagamento dell'imposta, stabilisce limiti ristretti alla possibilità della deduzione.

21. Ad avviso dei governi tedesco, francese, portoghese e olandese, la direttiva consente, tuttavia, una siffatta disciplina; a titolo di motivazione viene fatto valere, oltre al principio della neutralità dell'IVA, anche il rischio di frode altrimenti incombente. I governi tedesco, olandese e portoghese fondano la loro tesi, inoltre, sul nesso con l'art. 23, secondo comma, della direttiva, ritenendo che l'art. 17, n. 2, lett. b), della direttiva consentirebbe agli Stati membri di subordinare il diritto a deduzione al previo pagamento in tutti i casi in cui uno Stato membro non abbia esercitato la facoltà prevista dall'art. 23, secondo comma, e che, di conseguenza, l'IVA all'importazione debba essere pagata già all'atto dell'importazione.

22. Non condivido tale opinione. Esporrò in seguito che l'interpretazione letterale, sistematica e teleologica, tenendo conto, in particolare, del principio di neutralità dell'IVA, depongono contro la compatibilità con la direttiva di un regime come quello istituito dal CGI francese. Non sussiste neanche un rischio di frode, che sarebbe implicato da una diversa interpretazione, cosicché la questione pregiudiziale è, in linea di principio, da risolvere in senso negativo. Eppure ciò non esclude che un siffatto regime possa essere ammesso in via transitoria come disciplina anteriore ancora in vigore.

23. A seguito dell'esame della questione pregiudiziale, verificherò, alla luce degli argomenti esposti dai governi tedesco e olandese, se il diritto a deduzione venga meno, qualora il credito relativo all'IVA all'importazione vantato dallo Stato si sia estinto oppure non possa essere più fatto valere.

A – Interpretazione letterale

24. Già dal tenore letterale si deduce che un regime come quello istituito dal CGI francese non è compatibile con la sesta direttiva. Conformemente all'art. 17, n. 1, di detta direttiva, il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile. Nel caso dell'importazione di beni,

6 — V. sentenze 6 luglio 1995, causa C-62/93, BP Soupergaz (Racc. pag. I-1883, punto 18); 22 dicembre 2008, causa C-414/07, Magoora sp. zo. o. (Racc. pag. I-10921, punto 28), e 28 luglio 2011, causa C-274/10, Commissione/Ungheria (Racc. pag. I-7289, punto 43).

7 — Sentenze 15 gennaio 1998, causa C-37/95, Ghent Coal Terminal (Racc. pag. I-1, punto 15); 1° aprile 2004, causa C-90/02, Bockemühl (Racc. pag. I-3303, punto 39), e 29 ottobre 2009, causa C-174/08, NCC Construction Danmark (Racc. pag. I-10567, punto 27).

8 — V. sentenze Magoora sp. zo. o. (cit. supra alla nota 6, punto 28); 15 luglio 2010, causa C-368/09, Pannon Gép Centrum (Racc. pag. I-7467, punto 37), e Commissione/Ungheria (cit. supra alla nota 6, punto 43).

9 — Sentenze BP Soupergaz (cit. supra alla nota 6, punto 18); 30 settembre 2010, causa C-392/09, Uszodaépítő (Racc. pag. I-8791, punto 34), e Commissione/Ungheria (cit. supra alla nota 6, punto 43).

10 — Sentenze BP Soupergaz (cit. supra alla nota 6, punto 18), e Magoora sp. zo. o. (cit. supra alla nota 6, punto 28); v. anche sentenza Commissione/Ungheria (cit. supra alla nota 6, punto 52).

l'imposta deducibile consiste, ai sensi dell'art. 17, n. 2, lett. b), della direttiva, nell'«imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per i beni importati».

25. Il diritto dello Stato relativo a tale «imposta sul valore aggiunto», vale a dire l'IVA all'importazione, sorge, conformemente all'art. 10, n. 3, della direttiva, all'atto dell'importazione ovvero, nei casi — come quello di specie — in cui i beni importati sono soggetti a dazio doganale, nel momento in cui il fatto generatore del dazio si verifica e la pretesa doganale dello Stato diventa esigibile. Nel contempo sorge, ai sensi dell'art. 17, n. 1, della direttiva, il diritto a deduzione del soggetto passivo. Né l'art. 17, n. 1, né l'art. 17, n. 2, della direttiva presuppongono, ai fini della nascita di detto diritto, che il soggetto passivo abbia già assolto l'imposta sul valore aggiunto all'importazione. Al contrario, l'art. 17, n. 2, lett. b), della direttiva considera sufficiente il fatto che tale imposta sia semplicemente dovuta.

26. Dall'espressione «dovuta o assolta» non si può neanche dedurre che gli Stati membri, come arguisce in particolare il governo portoghese, disporrebbero a tal riguardo di un diritto di scelta. Nell'art. 17, nn. 1 e 2, della direttiva, infatti, sono precisamente indicate le condizioni per l'origine e la portata del diritto a deduzione. Tali disposizioni non lasciano agli Stati membri alcun margine di discrezionalità per quanto attiene alla loro attuazione¹¹. Ciò è confermato altresì dal fatto che la sesta direttiva, laddove intenda fornire agli Stati membri un margine di discrezionalità, lo dispone espressamente, ad esempio nell'art. 10, n. 2, terzo comma, o nell'art. 11, punto B), n. 6, della direttiva.

27. La giurisprudenza della Corte relativa all'art. 17, n. 2, lett. a), della direttiva avente ad oggetto, del pari, l'«imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta»¹², è a tal proposito univoca. La Corte ha affermato solo di recente che, nell'ipotesi di cui alla lett. a), in linea di principio, il diritto alla detrazione sorge e può essere esercitato indipendentemente dal fatto che il corrispettivo dovuto, IVA inclusa, per un'operazione sia stato già versato o meno¹³. Non rileva neppure stabilire se l'IVA dovuta sulle operazioni di vendita precedenti riguardanti i beni interessati sia stata versata o meno all'Erario¹⁴.

28. È invero corretto, come affermano i governi che hanno preso parte al procedimento, che, nell'ipotesi di cui all'art. 17, n. 2, lett. a), della direttiva, si tratta sempre di due soggetti diversi che versano l'IVA e fanno valere il diritto a deduzione, mentre nel caso di specie si tratta dello stesso soggetto. Si può però giungere, in entrambe le ipotesi, alla stessa conclusione sul piano fattuale ed economico.

29. Da un lato, come osserva il governo tedesco nella sua memoria, anche nel caso di importazione di beni, esiste la possibilità, fondata sull'art. 21, punto 2, della direttiva, che il debitore dell'IVA all'importazione e il titolare del diritto a deduzione siano due soggetti diversi. Anche in tal caso deve essere però garantito che il diritto a deduzione di quest'ultimo non venga limitato da un pagamento dell'IVA all'importazione eventualmente non eseguito dall'altro. La situazione corrisponde, a tal riguardo, a quella contemplata dall'art. 17, n. 2, lett. a), della direttiva.

30. Tuttavia, anche laddove il debitore dell'IVA all'importazione e il titolare del diritto a deduzione siano la stessa persona, la situazione è comparabile, dal punto di vista economico, a quella contemplata dall'art. 17, n. 2, lett. a), della direttiva. Nel regime interno disciplinato da detta norma, il fornitore¹⁵ è tenuto a versare l'IVA all'Erario indipendentemente dal fatto che il suo cliente gli abbia già corrisposto

11 — Sentenze BP Soupergaz (cit. supra alla nota 6, punto 35); 10 marzo 2005, causa C-33/03, Commissione/Regno Unito (Racc. pag. I-1865, punto 16), e 23 aprile 2009, causa C-74/08, PARAT Automotive Cabrio (Racc. pag. I-3459, punto 32).

12 — In versioni linguistiche diverse, come quella francese, inglese o italiana, le formulazioni delle lettere a) e b) sono del resto, a tal riguardo, del tutto identiche: «la taxe sur la valeur ajoutée due ou acquitée», «value added tax due or paid», «l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta».

13 — Sentenza 28 luglio 2011, Commissione europea/Repubblica di Ungheria (cit. supra alla nota 6, punto 48).

14 — Sentenze 12 gennaio 2006, cause riunite C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Optigen e a. (Racc. pag. I-483, punto 54); 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, Kittel und Recolta Recycling (Racc. pag. I-6161, punto 49).

15 — Con questo termine si intende l'imprenditore da cui il soggetto passivo riceve un servizio per il quale versa l'IVA insieme con il prezzo di vendita.

il prezzo di vendita inclusivo di IVA¹⁶. Il cliente, del pari soggetto passivo d'imposta, può tuttavia dedurre immediatamente dal proprio debito fiscale nei confronti dello Stato l'importo dell'IVA dovuta al suo fornitore, ma non ancora effettivamente versatagli¹⁷. La direttiva considera inevitabile il vantaggio di cassa che ne deriva al titolare del diritto a deduzione¹⁸.

31. Ugualmente però non ci sono conseguenze per il soggetto passivo anche qualora il fornitore non versi l'IVA¹⁹. Il soggetto passivo può, nondimeno, dedurre l'imposta versata a monte. In un caso del genere, l'importazione può dunque comportare, come nel caso di specie, che lo Stato sia tenuto a rimborsare un importo fiscale che non ha ancora incassato. Risulta, pertanto, implicito nella disciplina di cui all'art. 17, n. 2, lett. a), della direttiva il fatto che i vantaggi di cassa per il soggetto passivo siano possibili a spese dell'Erario o del fornitore²⁰.

32. Sulla base della comparabilità delle situazioni sul piano economico, il fatto che, nel regime interno disciplinato dalla lett. a), debitore dell'imposta e titolare del diritto a deduzione siano due soggetti diversi non osta a che l'inequivocabile giurisprudenza relativa all'espressione «dovuta o assolta» di cui alla lett. a) venga applicata alla corrispondente espressione contenuta nella lett. b) dell'art. 17, n. 2, della direttiva. Anche in quel caso per il riconoscimento del diritto a deduzione è sufficiente che l'IVA all'importazione sia solo dovuta.

B – Interpretazione sistematica

33. Il sistema della direttiva non impone una diversa interpretazione. Al riguardo, non condivido la tesi dei governi tedesco, olandese e portoghese, secondo cui l'espressione «dovuta» si riferisce esclusivamente ai casi in cui uno Stato membro abbia esercitato la facoltà prevista dall'art. 23, secondo comma, della sesta direttiva.

34. A termini dell'art. 23, secondo comma, della sesta direttiva, gli Stati membri possono stabilire che l'imposta sul valore aggiunto all'importazione non sia pagata all'atto dell'importazione, ma venga indicata solo nell'ambito della consueta dichiarazione IVA. In tal modo si può determinare una compensazione immediata tra IVA all'importazione e il corrispondente importo della deduzione. Solo in detto caso, secondo quanto affermato dai governi intervenuti nel procedimento, sarebbe giustificato non pretendere un previo pagamento dell'IVA all'importazione ai fini dell'esercizio del diritto a deduzione.

35. Benché sia comprensibile l'interesse che è alla base di detta argomentazione, nella sesta direttiva non si trova alcun elemento per sostenere che l'art. 17, n. 2, lett. b), con l'espressione «dovuta» riguardi solo le ipotesi di cui all'art. 23, secondo comma, della direttiva.

36. Non si può inferire detta conclusione neanche dal fatto che, nella normativa precedente all'art. 17, n. 2, lett. b), della sesta direttiva, precisamente nell'art. 11, n. 1, lett. b), della seconda direttiva IVA²¹, venisse menzionata solo l'IVA all'importazione nell'ambito del diritto a deduzione e che detta direttiva non contenesse alcuna disposizione corrispondente all'art. 23, secondo comma, della sesta direttiva.

16 — V. sentenza Commissione/Ungheria (cit. supra alla nota 6, punto 46). Nel caso di definitivo mancato pagamento da parte del soggetto passivo è ammissibile una rettifica del debito fiscale del fornitore, v. art. 11, lett. C), n. 1, della sesta direttiva. Detta rettifica costituisce tuttavia un regime facoltativo per gli Stati membri.

17 — È noto che ciò costituisca un problema, in particolar modo per le piccole e medie imprese. La Commissione si è già occupata di tale aspetto nel documento di accompagnamento del «Greenpaper on the future of VAT — Towards a simpler, more robust and efficient VAT system», SEC(2010) 1455, pagg. 43 e segg. Vi è indicata come possibile soluzione l'ammissibilità della deduzione solo dopo l'effettivo pagamento dell'imposta a monte. Il regime di cui alla sesta direttiva, però, non prevede ancora tale possibilità.

18 — Nel caso di definitivo mancato pagamento, la direttiva non prevede, in linea di principio, una rettifica del diritto a deduzione, v. art. 20, n. 1, lett. b), primo periodo, della direttiva; ne può essere compiuta una eventualmente su richiesta degli Stati membri, v. art. 20, n. 1, lett. b), secondo periodo, della direttiva.

19 — V. la giurisprudenza citata supra alla nota 14.

20 — V. anche Terra, B., Kajus, J., *Introduction to European VAT*, 2011, Volume 1, capitolo 17.2, pag. 1000.

21 — Seconda direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/228/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra d'affari – Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 71, pag. 1303).

37. Ciò è indicato, in particolare, dall'art. 18 della direttiva, che stabilisce le modalità di esercizio del diritto a deduzione. Infatti, tale disposizione non richiede che il soggetto passivo produca una prova di pagamento. Piuttosto, ai sensi dell'art. 18, n. 1, lett. b), della direttiva, il soggetto passivo deve solo essere in possesso di un documento che lo indichi quale destinatario o importatore e che menzioni l'ammontare dell'imposta *dovuta* o ne *consenta il calcolo*. Un effettivo pagamento non può pertanto rilevare né ai fini dell'origine del diritto a deduzione né ai fini del suo esercizio.

C – Interpretazione teleologica

1. Principio di neutralità

38. Lo scopo perseguito mediante il diritto a deduzione conferma il risultato dell'indagine cui si è pervenuti finora. La deduzione mira a garantire che l'IVA rimanga neutra dal punto di vista economico per le imprese²². Ad avviso del governo francese, il fatto che un soggetto passivo deduca un importo riguardante l'IVA all'importazione non ancora effettivamente versata pregiudicherebbe, però, tale neutralità, poiché il soggetto passivo ne conseguirebbe un ingiustificato arricchimento.

39. La deduzione dell'IVA all'importazione solo dovuta, tuttavia, non determina necessariamente, di norma, un arricchimento, quantomeno non un arricchimento permanente. Come già esposto in precedenza, il diritto a deduzione del soggetto passivo comporta eventualmente un provvisorio svantaggio di cassa per lo Stato, che può ugualmente aver luogo nelle transazioni interne. In entrambi i casi, però, la pretesa dell'IVA originata dalle vendite successive, che nasce già, in linea di principio, all'atto della fornitura, si giustappone, a guisa di compensazione, allo svantaggio di cassa dello Stato. L'importo corrispondente deve essere dichiarato dal venditore indipendentemente dalla circostanza se abbia incassato o meno il prezzo della vendita inclusivo dell'IVA.

40. Per quanto concerne il presente caso, in cui lo Stato, a causa di un'insinuazione tardiva nella procedura d'insolvenza, non può più validamente realizzare il suo credito fiscale, va dunque sottolineato che esso risulta molto particolare e pertanto non può essere decisivo rispetto alla questione del tutto generale se il diritto a deduzione possa essere subordinato al previo pagamento dell'IVA all'importazione.

41. La neutralità dell'IVA per le imprese che importano beni sarebbe compromessa proprio se si ammettesse l'indiscriminata applicazione di un regime come quello istituito dal CGI francese. Il soggetto passivo, infatti, ogni volta che lo Stato membro interessato non abbia esercitato la facoltà di cui all'art. 23, secondo comma, della direttiva, dovrebbe sempre anticipare il versamento. Egli sarebbe tenuto anzitutto a versare l'IVA all'importazione presso le autorità doganali e potrebbe portare in deduzione l'importo versato solo nell'ambito della dichiarazione IVA relativa al pertinente periodo fiscale, che può aver luogo molto più tardi.

42. In tal modo, il soggetto passivo non subirebbe solo uno svantaggio di cassa, ma sarebbe anche danneggiato rispetto agli altri soggetti d'imposta che acquistano beni analoghi nel mercato interno o nel territorio nazionale. Infatti, per acquisti intracomunitari, in base all'art. 17, n. 2, lett. d), della direttiva è prevista una compensazione tra l'IVA da versare per l'acquisto e l'imposta deducibile pagata a monte. Uno svantaggio di cassa per le imprese è, a tal riguardo, escluso. Nel caso di transazioni interne è addirittura possibile, a termini dell'art. 17, n. 2, lett. a), della direttiva, portare in deduzione l'imposta pagata a monte in una dichiarazione IVA, nonostante che non risulti pagata alcuna delle fatture sottostanti e conseguentemente non si sia addirittura ancora verificata la tassazione IVA dei propri acquisti.

22 — Sentenze 22 febbraio 2001, causa C-408/98, Abbey National (Racc. pag. I-1361, punto 24); 26 maggio 2005, causa C-465/03, Kretztechnik (Racc. pag. I-4357, punto 34), e 22 dicembre 2010, causa C-277/09, RBS Deutschland Holdings (Racc. pag. I-13805, punto 38).

43. Il principio di neutralità depone, pertanto, contro l'ammissibilità di una norma che consenta sempre la deduzione dell'imposta pagata a monte solo dopo il versamento dell'IVA all'importazione.

2. Rischio di frode

44. La lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva. Gli interessati non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente del diritto comunitario. Se l'amministrazione fiscale constata che il diritto a detrazione è stato esercitato in modo fraudolento, può chiedere, con effetto retroattivo, il pagamento degli importi detratti e spetta al giudice nazionale negare il beneficio del diritto a detrazione se è dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che tale diritto viene invocato in modo fraudolento²³.

45. Per quanto riguarda la riscossione dell'IVA sulle importazioni, non si vede tuttavia perché, nel presente caso, debba sussistere, in generale, un più elevato rischio di frode che potrebbe rendere necessario in *ogni* caso subordinare il diritto a deduzione al previo pagamento dell'IVA all'importazione. Come sostengono, giustamente, la Commissione nonché la Véleclair, l'effettivo trasferimento fisico dei beni nell'Unione rappresenta per gli Stati membri una fattispecie di base imponibile agevolmente percepibile ed evidente. La possibilità della frode è ridotta altresì dal certificato d'importazione che il soggetto passivo deve presentare conformemente all'art. 18, n. 1, lett. b), della direttiva per poter effettuare la deduzione, e che lo indica come debitore dell'IVA, consentendo almeno il calcolo dell'imposta dovuta.

46. Pertanto, neanche il rischio di frode paventato dagli Stati membri può giustificare il fatto che il diritto a deduzione espressamente previsto dall'art. 17, n. 2, lett. b), della direttiva sia per l'IVA all'importazione versata sia per quella solo dovuta venga limitato, in generale, all'ipotesi dell'effettivo pagamento.

D – *Conclusioni intermedia*

47. A seguito di quanto sopra esposto, l'art. 17, n. 2, lett. b), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che esso non consente ad uno Stato membro di subordinare il diritto a deduzione dell'IVA all'importazione all'effettivo versamento di tale imposta da parte del suo debitore, addirittura neanche qualora debitore di imposta e titolare del diritto a deduzione siano la stessa persona.

E – *Norme transitorie*

48. Tuttavia, i governi portoghese e tedesco sostengono, inoltre, che una normativa nazionale la quale subordini, relativamente all'IVA all'importazione, il diritto a deduzione al suo previo versamento, sarebbe ammissibile, ai sensi dell'art. 28, n. 3, lett. d), della sesta direttiva, quantomeno in via transitoria quale disciplina anteriore ancora in vigore.

49. In base a detta norma, durante il periodo transitorio di cui al n. 4, gli Stati membri possono continuare ad applicare disposizioni che derogano al principio della deduzione immediata prevista all'art. 18, n. 2, primo comma. Come indica la rubrica dell'art. 18 della direttiva, la questione del «quando» far valere un diritto fa parte delle «modalità di esercizio del diritto a deduzione». Il periodo

23 — Sentenze 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax e a. (Racc. pag. I-1609, punti 68-71), e Kittel (cit. supra alla nota 14, punti 54 e segg., nonché la giurisprudenza ivi citata).

transitorio non era scaduto nel corso di validità della sesta direttiva. Anzi, anche l'art. 372 della direttiva IVA stabilisce che gli Stati membri che al 1° gennaio 1978 applicavano disposizioni che derogano al principio della detrazione immediata prevista all'art. 179, primo comma, possono continuare ad applicarle.

50. L'art. 271 del CGI subordina il diritto a deduzione al previo versamento dell'imposta. Qualora si interpretasse tale norma nel senso che il diritto a deduzione non venga nemmeno ad esistenza prima del versamento, essa andrebbe valutata esclusivamente in base all'art. 17 della direttiva che disciplina origine e portata di detto diritto. Come ho fatto presente, una siffatta normativa non è compatibile con la direttiva. Una disposizione come l'art. 271 del CGI potrebbe, per contro, essere interpretata anche nel senso che essa disciplini unicamente il momento di esercizio del diritto a deduzione e pertanto rientri nell'ambito di applicazione dell'art. 18, n. 2, primo comma, in combinato disposto con l'art. 28, n. 3, lett. d), della direttiva. Un'interpretazione del genere avrebbe, in effetti, per il soggetto passivo lo stesso effetto della mancata nascita del diritto a deduzione prima del versamento dell'IVA all'importazione. La direttiva consente espressamente, però, nel contesto di una disciplina nazionale anteriore mantenuta transitoriamente in vigore, uno spostamento all'indietro del momento di esercizio. Spetta al giudice nazionale verificare se sia possibile un'interpretazione dell'art. 271, n. 2, punto 1, del CGI, secondo la quale tale disposizione disciplini le modalità di esercizio del diritto a deduzione di cui all'art. 18 della direttiva e se si tratti di una disciplina anteriore applicata già alla data del 1° gennaio 1978.

F – *Credito fiscale estinto oppure non più realizzabile*

51. Nel presente procedimento, i governi tedesco e olandese sostengono, infine, che, anche se si volesse considerare sufficiente l'IVA all'importazione solo dovuta ai fini della nascita del diritto a deduzione, tale diritto verrebbe meno comunque qualora il credito fiscale dello Stato si sia estinto oppure non sia più realizzabile.

52. Il governo olandese osserva, al riguardo, che non si potrebbe dedurre dalla decisione di rinvio quale effetto discenderebbe dalla preclusione a causa di insinuazione tardiva, vale a dire, se l'imposta si sia estinta oppure non sia più realizzabile. All'udienza il governo francese ha dichiarato che, in base alla propria interpretazione ed evidentemente anche a quella del giudice del rinvio, in un caso come quello di specie, il credito fiscale non si estingue, ma si converte in un'obbligazione naturale. Il credito, pertanto, continuerebbe ad esistere, ma non potrebbe più essere realizzato in sede giurisdizionale. Qualora, tuttavia, il debitore dell'imposta effettui il versamento, quest'ultimo non sarebbe, pertanto, privo di un fondamento giuridico.

53. Tale problema, sollevato dai governi tedesco e olandese, esorbita, in effetti, dalla questione pregiudiziale vera e propria. Al fine di dare una soluzione utile al giudice del rinvio, sembra tuttavia opportuno esaminarlo.

54. Come risulta dall'art. 17, n. 2, lett. b), della direttiva, «il soggetto passivo è autorizzato a dedurre (omissis) l'imposta sul valore aggiunto *dovuta* o assolta per i beni importati²⁴. Già dal tenore letterale si deduce che non è sufficiente che l'IVA all'importazione (non ancora versata) fosse dovuta per poterla dedurre. Piuttosto rileva che l'IVA all'importazione sia effettivamente ancora dovuta. Determinante, al riguardo, deve essere il momento in cui si decide a titolo definitivo se esiste effettivamente il diritto a deduzione fatto valere dal soggetto passivo. Qualora il credito fiscale dello Stato sia estinto in detto

24 — Il corsivo è mio.

momento senza essere stato già soddisfatto, non può anche esserci più alcun diritto a deduzione. Un'interpretazione siffatta è imposta anche dalla ratio di tale diritto, cioè quella di esentare il soggetto passivo da ogni onere economico comportato dall'IVA²⁵. Se viene meno l'onere non c'è bisogno di sgravi nella forma della deduzione.

55. Si pone inoltre la questione se l'IVA all'importazione debba essere considerata come non più «dovuta» ai sensi dell'art. 17, n. 2, lett. b), della direttiva anche qualora il credito fiscale dello Stato — come è evidente nel presente caso — esista ancora, ma non sia più realizzabile. La soluzione di tale questione non può essere lasciata alla rispettiva normativa nazionale. Anzi, al fine di garantire l'attuazione unitaria del sistema comune dell'IVA, occorre interpretare autonomamente la nozione di «dovuta» ai sensi dell'art. 17, n. 2, lett. b), della direttiva²⁶.

56. La nozione di «dovuta», in base al suo significato, non osta ad un'interpretazione nel senso che essa presupponga la possibilità giuridica di realizzare il credito fiscale dello Stato. In base alla ratio del diritto a deduzione una siffatta interpretazione appare addirittura necessaria. Come per l'estinzione del credito fiscale dello Stato, pure per la non realizzabilità di detto credito non si configura la necessità di liberare il soggetto passivo da qualcosa cui effettivamente non deve più sottostare.

57. Anche la necessità di un'applicazione uniforme del sistema comune dell'IVA depone a favore di una siffatta interpretazione. Infatti, se, in un caso come quello di specie, fosse rilevante l'effetto giuridico previsto dalla relativa normativa nazionale in materia di fallimento nell'ipotesi dell'insinuazione tardiva di un credito fiscale, non verrebbe garantita tale applicazione uniforme per fattispecie analoghe.

58. La nozione di «dovuta» ai sensi dell'art. 17, n. 2, lett. b), della direttiva deve essere pertanto interpretata nel senso che essa presuppone che il soggetto passivo abbia un obbligo al versamento dell'importo dell'IVA che sia possibile realizzare giuridicamente e di cui egli richieda la deduzione. In mancanza di ciò, non può spettargli alcun diritto a deduzione per l'IVA all'importazione non ancora assolta.

V – Conclusione

59. Propongo pertanto alla Corte di risolvere la questione pregiudiziale sottoposta dal Conseil d'État come segue:1)

L'art. 17, n. 2, lett. b), della sesta direttiva non consente ad uno Stato membro di subordinare il diritto a detrazione dell'IVA all'importazione all'effettivo versamento di tale imposta da parte del suo debitore, neanche qualora debitore di imposta e titolare del diritto a detrazione siano la stessa persona. Alle condizioni di cui all'art. 28, n. 3, lett. d), della sesta direttiva, uno Stato membro può, tuttavia, mantenere in via transitoria un siffatto regime.2)

L'imposta sul valore aggiunto è dovuta, ai sensi dell'art. 17, n. 2, lett. b), della sesta direttiva, solo se il soggetto passivo abbia un obbligo al versamento dell'importo dell'IVA che sia possibile realizzare giuridicamente e di cui egli richieda la detrazione. In mancanza di ciò, non può spettargli alcun diritto a detrazione per l'IVA all'importazione non ancora assolta.

25 — V. sentenze cit. supra alle note 7 e 22.

26 — V. sentenze 3 dicembre 2009, causa C-433/08, Yaesu Europe (Racc. pag. I-11487, punto 18), e 10 marzo 2011, causa C-540/09, Skandinaviska Enskilda Banken (Racc. pag. I-1509, punto 19).