



## Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE  
JULIANE KOKOTT  
presentate il 19 dicembre 2019<sup>1</sup>

**Causa C-446/18**

**AGROBET CZ, s.r.o.**

**contro**

**Finanční úřad pro Středočeský kraj [Ufficio delle imposte della Boemia centrale]**

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Nejvyšší správní soud [Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca])

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Normativa tributaria – Imposta sul valore aggiunto – Articoli 179 e 183 della direttiva 2006/112/CE – Detrazione dell'imposta assoluta a monte – Eccedenza dell'imposta assoluta a monte – Trattenuta dell'intera eccedenza dell'imposta assoluta a monte in occasione di una verifica fiscale su parte delle operazioni – Rimborso parziale dell'eccedenza dell'imposta assoluta a monte fatta valere – Principio di neutralità – Principio di proporzionalità»

### I. Introduzione

1. Un'amministrazione tributaria può differire il rimborso dell'intera eccedenza dell'imposta assoluta a monte anche se solo una piccola parte di tale eccedenza è ancora oggetto di una verifica fiscale in corso? L'amministrazione tributaria e la Commissione rispondono in senso affermativo sostenendo che, a norma dell'articolo 179 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto<sup>2</sup> (in prosieguo: la «direttiva IVA»), la detrazione dell'imposta assoluta a monte potrebbe essere operata soltanto *globalmente*.

2. La questione risulta particolarmente delicata in quanto la parte di detrazione dell'imposta assoluta a monte fatta valere ancora oggetto di esame potrebbe risultare collegata ad operazioni fraudolente di un terzo, delle quali il soggetto passivo avrebbe dovuto essere a conoscenza. In base alla giurisprudenza dalla Corte<sup>3</sup>, in quest'ultimo caso l'amministrazione tributaria potrebbe (o dovrebbe) negare la relativa detrazione dell'imposta assoluta a monte.

3. Ma ciò significa anche che è possibile differire di diversi anni la detrazione dell'imposta assoluta a monte in relazione ad altre operazioni, pacificamente «legittime»?

<sup>1</sup> Lingua originale: il tedesco.

<sup>2</sup> GU 2006, L 347, pag. 1.

<sup>3</sup> Sentenze del 16 ottobre 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, punto 35); del 3 ottobre 2019, Altic (C-329/18, EU:C:2019:831, punto 30), e del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punto 48). V., in tal senso, anche sentenze del 13 febbraio 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punti 27 e 28), e del 6 dicembre 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punti 39 e 40).

## II. Contesto normativo

### A. Diritto dell'Unione

4. L'articolo 168, primo comma, lettera a), della direttiva IVA così stabilisce:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo (...)».

5. L'articolo 179, primo comma, della direttiva IVA concerne l'attuazione della detrazione dell'imposta assolta a monte da parte del soggetto passivo:

«Il soggetto passivo opera la detrazione globalmente, sottraendo dall'importo dell'imposta dovuta per un periodo d'imposta l'ammontare dell'IVA per la quale il diritto a detrazione è sorto, nello stesso periodo, ed è esercitato secondo quanto previsto all'articolo 178 (...)».

6. L'articolo 183, primo comma, della direttiva IVA riguarda il trattamento di un'eccedenza dell'imposta assolta a monte da parte dello Stato membro:

«Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza al periodo successivo, o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite (...)».

7. L'articolo 273 della direttiva IVA riconosce agli Stati membri facoltà finalizzate alla lotta all'evasione fiscale e quant'altro:

«Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

Gli Stati membri non possono avvalersi della facoltà di cui al primo comma per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti al capo 3».

### B. Diritto ceco

8. A norma dell'articolo 105, paragrafo 1, dello Zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (legge n. 235/2004 in materia d'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: la «legge sull'IVA»), «il credito risultante dalla liquidazione di un'eccedenza dell'imposta assolta a monte che sia pari almeno a CZK (corone ceche) 100 è rimborsato d'ufficio al soggetto passivo entro 30 giorni da detta liquidazione».

9. A norma degli articoli 89 e 90 dello Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (legge n. 280/2009, recante il codice tributario), nella versione vigente sino al 31 dicembre 2016 (in prosieguo: il «codice tributario»), se da una dichiarazione fiscale ordinaria risulta un'eccedenza di imposta a favore del soggetto passivo, l'amministrazione tributaria invita quest'ultimo a chiarire gli eventuali dubbi e, laddove i dubbi persistano e l'ammontare dell'imposta non risulti verosimilmente dimostrato, avvia all'occorrenza una verifica fiscale.

10. Secondo quanto riferisce il giudice del rinvio, il codice tributario non fissa una durata massima né per la verifica fiscale né per il procedimento di liquidazione dell'imposta nel cui ambito detta verifica è compiuta. È previsto unicamente un termine per la determinazione dell'imposta. A norma dell'articolo 148 del codice tributario, nel caso di una verifica fiscale avviata prima della scadenza del termine previsto, l'imposta deve essere determinata entro tre anni dall'avvio della verifica. Tale termine è sospeso, in particolare, finché l'amministrazione tributaria si avvale di una cooperazione internazionale, ma scade, in ogni caso, al più tardi dopo dieci anni.

11. L'articolo 254a del codice tributario stabilisce che, laddove un procedimento volto a dissipare i dubbi su una dichiarazione fiscale ordinaria dalla quale risulti un'eccedenza per il soggetto passivo si protragga per oltre cinque mesi, al soggetto passivo sono dovuti interessi di mora sull'eccedenza determinata dall'amministrazione tributaria.

12. Dalle indicazioni fornite dal giudice del rinvio emerge che, evidentemente, il diritto nazionale osta a una determinazione parziale o provvisoria, prima della conclusione della verifica fiscale, dell'imposta per la parte incontestata di una dichiarazione fiscale.

### III. Fatti e procedimento principale

13. AGROBET CZ, s.r.o. (in prosieguo: la «AGROBET») è un'impresa la cui attività consiste nell'importazione ed esportazione, in particolare, di prodotti agricoli e mangimi.

14. Nel febbraio 2016 la AGROBET presentava la sua dichiarazione IVA per i mesi di dicembre 2015 e gennaio 2016 indicando un'eccedenza dell'imposta assoluta a monte pari, rispettivamente, a CZK 2 958 167 (corrispondenti a circa EUR 109 476) e CZK 1 559 241 (corrispondenti a circa EUR 57 649). Detta eccedenza ricomprendeva anche gli importi dell'imposta assoluta a monte risultanti dall'acquisto di olio di colza rivenduto poi dalla AGROBET in regime di esenzione a un'impresa polacca.

15. Nutrendo dubbi in merito all'imposizione cui assoggettare le operazioni aventi ad oggetto l'olio di colza, l'amministrazione tributaria avviava una verifica fiscale su entrambi i periodi di imposta. I dubbi riguardavano sia l'aliquota fiscale applicata, sia la sussistenza di cosiddette operazioni apparenti. Ciò perché l'olio di colza proveniva dalla Polonia, veniva nuovamente messo in commercio nella Repubblica ceca senza essere ulteriormente trattato e veniva poi rivenduto dalla AGROBET a un destinatario in Polonia.

16. A fronte di tali dubbi, per i periodi fiscali di dicembre 2015 e gennaio 2016 non veniva liquidata l'IVA e l'importo calcolato a titolo di eccedenza dell'imposta assoluta a monte non veniva rimborsato. La AGROBET si offriva quindi di prestare una garanzia per la parte controversa dell'IVA, affinché venisse liquidata la parte incontestata e pagata la restante eccedenza dell'imposta assoluta a monte. L'amministrazione tributaria rifiutava tale proposta sostenendo che l'eccedenza sarebbe indivisibile e si riferirebbe al periodo d'imposta nel suo complesso e non soltanto a una parte delle operazioni imponibili.

17. Nel giugno 2016, nel quadro di una rogatoria internazionale, l'amministrazione tributaria polacca indicava il destinatario dell'olio di colza venduto dalla AGROBET come non raggiungibile e quindi come «missing trader». Alla data dell'udienza dinanzi alla Corte, l'11 settembre 2019, la verifica sulle operazioni controverse aventi ad oggetto l'olio di colza non era ancora definitivamente conclusa.

18. Con due ricorsi per inerzia del 30 gennaio 2017, la ricorrente chiedeva al giudice di condannare il resistente ad emettere un avviso che determinasse l'imposta sul valore aggiunto della ricorrente per i periodi fiscali dicembre 2015 e gennaio 2016 per la parte che non risultava interessata dalla verifica fiscale in corso. Avverso la sentenza di rigetto del 13 giugno 2017, AGROBET proponeva ricorso per cassazione dinanzi al giudice del rinvio.

#### **IV. Rinvio pregiudiziale e procedimento dinanzi alla Corte di giustizia**

19. Con ordinanza del 31 maggio 2018 il Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca) ha sottoposto alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, la seguente questione pregiudiziale:

«Se sia conforme al diritto dell'Unione, e segnatamente al principio di neutralità dell'IVA, una misura di uno Stato membro che subordini la liquidazione e il pagamento di una parte della detrazione dell'IVA fatta valere alla conclusione del procedimento relativo a tutte le operazioni imponibili in un determinato periodo d'imposta».

20. Nel procedimento dinanzi alla Corte la AGROBET, la Repubblica ceca, il Regno di Spagna e la Commissione hanno presentato osservazioni scritte e hanno partecipato all'udienza dell'11 settembre 2019.

#### **V. Analisi**

##### ***A. Contesto della problematica e interpretazione della questione pregiudiziale***

21. L'eccedenza dell'imposta assoluta a monte in capo alla AGROBET, controversa nella specie, deriva dal trattamento a fini IVA di scambi commerciali transfrontalieri di beni. In linea di principio, una cessione intracomunitaria (vale a dire la vendita transfrontaliera di beni) è esente nel paese di origine (articolo 138 della direttiva IVA). Tuttavia, è possibile procedere alla detrazione dell'imposta assoluta a monte sull'acquisto [articolo 169, lettera b), della direttiva IVA]. Questo sistema è finalizzato all'attuazione del principio del paese di destinazione. I beni sono sgravati dall'IVA interna in capo all'esportatore e gravati, nel paese di destinazione, dell'imposta sul valore aggiunto ivi applicabile in capo all'importatore [imposizione dell'acquisto intracomunitario; v. articoli 2, paragrafo 1, lettera b), 20, 40 e 68 della direttiva IVA]. Un tale modello commerciale comporta così, necessariamente, un'eccedenza dell'imposta assoluta a monte in capo all'esportatore.

22. Al contrario, nel caso delle operazioni interne, la tecnica della compensazione obbligatoria del debito d'imposta con il diritto al rimborso dell'imposta assoluta a monte, ai sensi dell'articolo 179 della direttiva IVA, generalmente evita una siffatta eccedenza poiché, di norma, le operazioni a valle imponibili sono maggiori di quelle a monte. Le imprese attive prevalentemente nel traffico transfrontaliero di beni dipendono invece fortemente da un tempestivo rimborso dell'eccedenza dell'imposta assoluta a monte.

23. Tuttavia, proprio per tale ragione, gli scambi transfrontalieri di beni sono anche molto vulnerabili alle frodi. A tal fine è sufficiente che il destinatario dei beni non versi l'IVA dovuta sulla rivendita nel paese di destinazione (nella specie, la Polonia) per poi sparire (costituendo il cosiddetto missing trader).

24. A quanto risulta, nel presente procedimento la questione è se la AGROBET avesse dovuto sapere che l'acquirente polacco al quale vendeva l'olio di colza era uno di tali evasori IVA. Al riguardo l'amministrazione tributaria ceca intende negare alla AGROBET il diritto a detrazione dell'imposta assoluta a monte sull'acquisto o l'esenzione della vendita. Reputo inverosimile che detta amministrazione tributaria intenda negare alla AGROBET sia la detrazione dell'imposta assoluta a monte sull'acquisto sia l'esenzione sulla vendita (in maniera cumulativa), giacché ciò integrerebbe una doppia «punizione» per una medesima «violazione». Dalla domanda di pronuncia pregiudiziale non si evince con sufficiente chiarezza quale sia l'oggetto concreto della verifica condotta dall'amministrazione tributaria.

25. In ogni caso, la AGROBET ha comunque realizzato, all'interno di altri Stati membri, ulteriori operazioni, con altri beni e altri destinatari, le quali, stando alle indicazioni del giudice del rinvio, non presentano profili di problematicità. Rispetto a dette operazioni sussiste, pacificamente, sia l'esenzione sia il diritto a detrazione dell'imposta assolta a monte. Nel procedimento principale la AGROBET fa valere unicamente la detrazione derivante da tali operazioni. Le autorità tributarie rifiutano però detta detrazione fintantoché pende una verifica fiscale sulle (potenzialmente fraudolente) operazioni aventi ad oggetto l'olio di colza.

26. Siffatte verifiche possono protrarsi per anni, nel caso di specie già più di tre. Pertanto, a livello teorico, una verifica concernente un'operazione del valore anche solo di un euro potrebbe rallentare per anni la determinazione dell'imposta relativa a tutte le altre operazioni. Nel diritto nazionale il limite estremo sembra essere di 10 anni. Un tale ritardo ha un impatto negativo sulla liquidità di un'impresa e fa dell'IVA un fattore di costo considerevole per la durata del periodo, benché essa, quale imposta generale sui consumi, debba gravare unicamente sul consumatore finale<sup>4</sup> e avere carattere neutrale per le imprese.

27. Il giudice del rinvio si trova pertanto ad affrontare la questione se la Repubblica ceca possa, in pendenza di una verifica su altre operazioni del medesimo periodo d'imposta, rifiutare – al pari della detrazione dell'imposta assolta a monte relativa alle operazioni oggetto della verifica – il soddisfacimento di un diritto a detrazione dell'imposta assolta a monte (o al rimborso dell'eccedenza risultante dell'imposta assolta a monte) pacificamente sussistente a norma dell'articolo 168 della direttiva IVA.

28. Si tratta quindi, essenzialmente, di stabilire se gli articoli 167 e 168 della direttiva IVA, in combinato disposto con il principio di neutralità, non ostino a che la determinazione e il pagamento di un'eccedenza *incontestata* dell'imposta assolta a monte siano procrastinati sino al compimento di un'adeguata verifica su tutte le operazioni di un periodo d'imposta, anche qualora sia pacifico che il debito fiscale e la detrazione dell'imposta assolta a monte dichiarati sono in gran parte giustificati.

29. Una risposta in senso affermativo s'imporrebbe laddove la detrazione dell'imposta assolta a monte potesse essere concessa non in parte, ma soltanto globalmente (per intero) (sub B), o qualora, al riguardo, non potesse sussistere un'eccedenza incontestata dell'imposta assolta a monte, come affermano, in particolare, i governi ceco e spagnolo (sub C). Per contro, ove così non fosse, il principio di neutralità nella normativa in materia di IVA potrebbe invece addirittura imporre una determinazione e un pagamento dell'eccedenza non contestata dell'imposta assolta a monte tempestivi e parziali, per quanto ai fini di un'efficace lotta alle frodi si giustificerebbero eventuali limiti (sub D).

### ***B. Differimento del pagamento dell'eccedenza dell'imposta assolta a monte in ragione dell'indivisibilità della detrazione?***

30. Tanto la Repubblica ceca e il Regno di Spagna quanto la Commissione ritengono, in definitiva, che la detrazione dell'imposta assolta a monte per un determinato periodo d'imposta possa essere riconosciuta solo come un tutto inscindibile. Sul punto essi fanno riferimento, essenzialmente, agli articoli 179 e 183 della direttiva IVA.

<sup>4</sup> Quale imposta generale sui consumi, l'imposta sul valore aggiunto è intesa a tassare la capacità del consumatore, la quale si manifesta nel suo impiego di patrimonio per ottenere un beneficio consumabile (cessione di beni o prestazione di servizi); v., a titolo esemplificativo, sentenze dell'11 ottobre 2007, KÖGÁZ e a. (C-283/06 e C-312/06, EU:C:2007:598, punto 37: «viene riscossa in ciascuna fase del processo di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita al minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza»), e del 18 dicembre 1997, Landboden-Agrardienste (C-384/95, EU:C:1997:627, punti 20 e 23).

31. L'articolo 179 della direttiva IVA illustra le modalità con cui il soggetto passivo opera la detrazione dell'imposta assoluta a monte, vale a dire, disponendo globalmente una compensazione obbligatoria con l'imposta dovuta per il periodo d'imposta rispettivamente considerato. Se il debito di imposta è superiore alla detrazione, residua un'imposta ancora dovuta di ammontare più contenuto.

32. Se, invece, detto debito è inferiore alla detrazione dell'imposta assoluta a monte, residua un'eccedenza di detta imposta. Il rimborso di detta eccedenza è disciplinato più in dettaglio dall'articolo 183 della direttiva IVA. In entrambi in casi si tratta, tuttavia, della medesima detrazione dell'imposta assoluta a monte riconosciuta al soggetto passivo.

*1. L'articolo 179 della direttiva IVA consente unicamente una determinazione globale dell'eccedenza dell'imposta assoluta a monte?*

33. A norma dell'articolo 179 della direttiva IVA, il soggetto passivo opera la detrazione dell'imposta assoluta a monte *globalmente*, sottraendo dall'importo dell'imposta dovuta per il periodo d'imposta l'ammontare dell'IVA per la quale il diritto a detrazione è sorto. Tuttavia, diversamente da quanto sostenuto dalla Commissione e dai governi ceco e spagnolo, l'articolo 179 della direttiva IVA nulla dice quanto alla possibilità di differire il pagamento delle parti incontestate dell'eccedenza dell'imposta assoluta a monte sino alla conclusione di una verifica fiscale vertente su altre parti.

34. Infatti, l'articolo 179 della direttiva IVA non disciplina la possibilità per gli Stati membri di circoscrivere temporalmente la detrazione dell'imposta assoluta a monte, ma soltanto l'obbligo per i soggetti passivi di operare la detrazione globalmente. Esso prevede quindi unicamente un metodo di calcolo per il soggetto passivo, che non può dichiarare e chiedere il pagamento della detrazione dell'imposta assoluta a monte operazione per operazione isolatamente. Il soggetto passivo può operare la detrazione solo complessivamente per il periodo d'imposta considerato mediante compensazione con il suo debito d'imposta (cosiddetta compensazione obbligatoria).

35. L'articolo 179 della direttiva IVA riguarda così soltanto un aspetto formale dell'esercizio del diritto a detrazione dell'imposta assoluta a monte, mentre, a norma dell'articolo 167 della direttiva IVA, sotto il profilo sostanziale, il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile.

36. Il presupposto per l'applicazione della normativa in materia di IVA, come indicato all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, sono le operazioni, come la cessione di beni, che sono soggette all'IVA. Correlatamente, l'articolo 168, lettera a), della medesima direttiva stabilisce che il soggetto passivo ha diritto di detrarre l'IVA dovuta per i beni che gli sono ceduti e per i servizi che gli sono resi da un altro soggetto passivo. Pertanto, il diritto a detrazione dell'imposta assoluta a monte non deve essere inteso globalmente, ma come riferito alla singola operazione. Lo stesso si ricava dall'articolo 178 della direttiva IVA che, ai fini dell'esercizio del diritto a detrazione dell'imposta assoluta a monte, richiede una fattura ai sensi del successivo articolo 226, intendendo con ciò una fattura riferita all'operazione e non una fattura globale.

37. Pertanto, anche la Corte muove in maniera pienamente corretta e ovvia da una divisibilità dei diritti di cui trattasi, quando, nella causa Molenheide, parla della «revoca, totale o parziale, della trattenuta del saldo di IVA da restituire»<sup>5</sup>. Anche nella causa Commissione/Ungheria si discuteva pacificamente del riporto totale o parziale dell'eccedenza dell'imposta assoluta a monte a un diverso periodo<sup>6</sup>. Lo stesso vale per il riporto di una parte dell'eccedenza nella causa Mednis<sup>7</sup>. Già per tale motivo occorre respingere l'argomento concernente l'indivisibilità della detrazione dell'imposta assoluta a monte o dell'eccedenza IVA.

5 Sentenza del 18 dicembre 1997 (C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, EU:C:1997:623, punto 56).

6 Sentenza del 28 luglio 2011 (C-274/10, EU:C:2011:530, punto 56).

7 Sentenza del 18 ottobre 2012 (C-525/11, EU:C:2012:652, punto 38).

38. Di conseguenza, dall'articolo 179 della direttiva IVA e dall'espressione «globalmente» non è possibile desumere che il diritto a detrazione dell'imposta assolta a monte sia un diritto indivisibile che lo Stato membro può concedere solo per intero o negare completamente.

*2. Il diritto nazionale può escludere un rimborso parziale sul fondamento dell'articolo 183 della direttiva IVA?*

39. D'altro lato, a norma dell'articolo 183 della direttiva IVA, gli Stati membri possono far riportare l'eccedenza dell'imposta assolta a monte al periodo successivo – possibilità di cui la Repubblica ceca non si è avvalsa – o procedere al rimborso secondo modalità da essi stabilite. Il diritto nazionale esclude in questa sede un rimborso dell'eccedenza sino a quando la verifica fiscale sul periodo d'imposta non è conclusa.

40. Tuttavia, come già stabilito dalla Corte, l'articolo 183 della direttiva IVA non può essere interpretato nel senso che le modalità stabilite dagli Stati membri ai fini del rimborso dell'eccedenza di IVA siano dispensate da qualsivoglia controllo di diritto dell'Unione<sup>8</sup>.

41. A tal riguardo va rilevato, in primo luogo, che da giurisprudenza costante risulta che il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o assolta a monte per i beni acquistati e per i servizi loro prestati costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione<sup>9</sup>.

42. Come ripetutamente sottolineato dalla Corte, il diritto a detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. In particolare, tale diritto deve essere esercitato *immediatamente*, per la totalità delle imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte<sup>10</sup>.

43. In secondo luogo, occorre ricordare che la sussistenza del diritto a detrazione in quanto tale rientra nell'ambito degli articoli da 167 a 172 della direttiva IVA, che figurano nel capo della medesima intitolato «Origine e portata del diritto a detrazione», mentre gli articoli da 178 a 183 di tale direttiva sono relativi alle sole modalità di esercizio di detto diritto<sup>11</sup>.

44. In tale contesto, la Corte ha già precisato che le modalità fissate dagli Stati membri al riguardo non possono ledere il principio di neutralità fiscale facendo gravare sul soggetto passivo, in tutto o in parte, l'onere di tale imposta<sup>12</sup>.

8 Sentenze del 16 marzo 2017, Bimotor (C-211/16, non pubblicata, EU:C:2017:221, punto 20); del 18 ottobre 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, punto 23); del 28 luglio 2011, Commissione/Ungheria (C-274/10, EU:C:2011:530, punto 40), e del 12 maggio 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punto 28) – che citano entrambe la sentenza del 21 gennaio 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punto 15).

9 Sentenze del 28 luglio 2011, Commissione/Ungheria (C-274/10, EU:C:2011:530, punto 42); del 12 maggio 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punto 31), e del 10 luglio 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punto 14). In senso analogo, già la Corte nella sentenza del 18 dicembre 1997, Molenheide e a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, EU:C:1997:623, punto 47).

10 Sentenze del 28 luglio 2011, Commissione/Ungheria (C-274/10, EU:C:2011:530, punto 43); del 12 maggio 2011, Enel Maritsa Iztok 3 (C-107/10, EU:C:2011:298, punto 32); del 30 settembre 2010, Úszodaépítő (C-392/09, EU:C:2010:569, punto 34), e del 15 luglio 2010, Pannon Gép Centrum (C-368/09, EU:C:2010:441, punto 37 e la giurisprudenza ivi citata).

11 Sentenza del 28 luglio 2011, Commissione/Ungheria (C-274/10, EU:C:2011:530, punto 44). V., in tal senso, già sentenze del 29 aprile 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punto 30), e dell'8 novembre 2001, Commissione/Paesi Bassi (C-338/98, EU:C:2001:596, punto 71).

12 In tal senso, esplicitamente, sentenza del 28 luglio 2011, Commissione/Ungheria (C-274/10, EU:C:2011:530, punto 45).

45. In particolare, tali modalità devono consentire al soggetto passivo di recuperare, in condizioni adeguate, la totalità del credito risultante dall'eccedenza di IVA, il che implica che il rimborso sia effettuato, entro un termine ragionevole, mediante pagamento in denaro liquido o con modalità equivalenti e che, in ogni caso, il sistema di rimborso adottato non faccia correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo<sup>13</sup>.

46. Un tale rischio verrebbe però corso se il pagamento di un'eccedenza dell'imposta assolta a monte fatta valere fosse ritardato unicamente in ragione di un importo parziale controverso di ammontare ridotto e da esaminare più in dettaglio. Si pensi, ad esempio, a un'eccedenza di EUR 100 000 e a un importo parziale controverso di qualche centinaia di euro. La maturazione di interessi, prevista dal diritto nazionale, a partire da una durata di 5 mesi nulla cambia, poiché non permetterebbe né di eliminare il rischio finanziario nel corso dei primi cinque mesi né di compensare gli svantaggi in termini di liquidità.

47. L'articolo 183 della direttiva IVA non consente, quindi, di rifiutare il rimborso della parte incontestata della detrazione d'imposta fatta valere in ragione soltanto del carattere ancora controverso di una sua diversa parte.

### *3. Limitazione in forza dell'articolo 273 della direttiva IVA?*

48. Il diritto degli Stati membri di limitare temporalmente in tal modo la detrazione dell'imposta assolta a monte non può evincersi nemmeno dall'articolo 273 della direttiva IVA. In base ad esso, gli Stati membri possono prevedere ulteriori obblighi a carico del soggetto passivo per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare le evasioni. Tuttavia, la parte di eccedenza dell'imposta assolta a monte in esame non è affatto parte di un'evasione. Pertanto, nemmeno l'articolo 273 della direttiva IVA vale a giustificare perché debba essere determinata e pagata solo dopo alcuni anni.

### *4. Conclusione intermedia*

49. Si può già concludere che gli articoli 179, 183 e 273 della direttiva IVA non riconoscono agli Stati membri la facoltà di limitare temporalmente la detrazione dell'intera eccedenza dell'imposta assolta a monte quando solo una sua parte è contestata, mentre la parte restante è pacifica.

### ***C. Esistenza di una parte incontestata dell'eccedenza dell'imposta assolta a monte fatta valere***

50. I governi ceco e spagnolo sostengono nondimeno che non può esservi una parte incontestata dell'eccedenza dell'imposta assolta a monte giacché questa dipenderebbe sempre, quale importo a saldo, dall'effettivo debito di imposta.

51. Il fatto che l'eccedenza dell'imposta assolta a monte dipenda dall'ammontare del debito di imposta – come adducono correttamente la Commissione e i governi ceco e spagnolo – è una conseguenza della compensazione obbligatoria prevista nell'articolo 179 della direttiva IVA. Pertanto, in presenza di dubbi sul debito di imposta dichiarato, l'amministrazione tributaria deve poter verificare anch'essi in tempi ragionevoli, accertando, se del caso, un debito di imposta maggiore e giungendo, eventualmente, anche a negare la sussistenza di una residua eccedenza dell'imposta assolta a monte.

<sup>13</sup> Sentenze del 16 marzo 2017, *Bimotor* (C-211/16, non pubblicata, EU:C:2017:221, punto 33); del 18 ottobre 2012, *Mednis* (C-525/11, EU:C:2012:652, punto 24); del 28 luglio 2011, *Commissione/Ungheria* (C-274/10, EU:C:2011:530, punto 45); del 12 maggio 2011, *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, punti 33 e 64), e del 10 luglio 2008, *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, punto 17).

52. Da un lato, quindi, in base a una giurisprudenza consolidata, il diritto a detrazione deve poter essere esercitato *immediatamente*<sup>14</sup>. Dall'altro, all'amministrazione tributaria deve essere consentito di verificare le dichiarazioni fiscali presentate dal soggetto passivo. Ciò vale, in particolare, quando è quest'ultimo – come previsto nell'articolo 179 della direttiva IVA – a sottrarre l'importo dall'imposta di cui è debitore e a stabilire così l'ammontare dell'imposta ancora dovuta o della propria eccedenza IVA. Una tale verifica concerne sia l'ammontare della detrazione dell'imposta assolta a monte sia l'ammontare del debito di imposta, rilevanti entrambi ai fini della quantificazione dell'eccedenza d'imposta.

53. Così, in un caso in cui l'amministrazione tributaria aveva rimborsato soltanto una parte dell'eccedenza dell'imposta assolta a monte e il soggetto passivo aveva agito per ottenere la parte restante, la Corte ha stabilito che il termine di rimborso dell'eccedenza può essere prorogato affinché sia svolta una verifica fiscale, sempreché la proroga non vada al di là di quanto necessario ai fini della proficua conclusione della procedura di verifica<sup>15</sup>. Si trattava, però, in quel caso, unicamente della parte *controversa* dell'eccedenza dell'imposta assolta a monte.

54. La Corte non è qui tenuta a stabilire quale sia la durata adeguata per una siffatta verifica della parte controversa e se essa non sia già superata dopo appena tre anni. La AGROBET non chiede il pagamento dell'eccedenza dell'imposta assolta a monte dubbia e oggetto di verifica, bensì la determinazione e il rimborso della parte pacifica e non oggetto di ulteriore esame. In base ai fatti come illustrati dal giudice del rinvio, anche tenendo conto di tutti i dubbi nutriti dall'amministrazione tributaria – nella specie, in relazione alle operazioni aventi ad oggetto l'olio di colza –, sembra residuare sempre un'eccedenza dell'imposta assolta a monte. Pertanto, in linea con la AGROBET, si può certamente parlare di un'eccedenza incontestata.

55. Tuttavia, desidero sottolineare che detta parte di *eccedenza* incontestata dell'imposta assolta a monte non deve essere necessariamente identica alla parte di *detrazione* incontestata di detta imposta rivendicata dalla AGROBET; vanno prima fugati eventuali dubbi quanto all'ammontare del debito fiscale gravante su detta società. Ove l'amministrazione tributaria dovesse disporre di elementi oggettivi per ritenere che il debito di imposta sia maggiore, ciò ridurrebbe la parte incontestata dell'eccedenza dell'imposta assolta a monte, malgrado la sussistenza di un'incontestata detrazione di tale imposta. In linea teorica, può essere preso in considerazione anche un residuo debito d'imposta ancora dovuto. Tuttavia, questa verifica spetta al giudice del rinvio.

#### ***D. Tempestivo pagamento della parte incontestata dell'eccedenza dell'imposta assolta a monte***

56. L'eccedenza dell'imposta assolta a monte che è incontestata e non necessita ulteriore verifica deve essere pagata tempestivamente. Ciò discende dal principio di neutralità (v., al riguardo, paragrafi 57 e segg.), dalla funzione dell'impresa soggetto passivo di mero collettore d'imposta per conto dello Stato (sul punto, paragrafi 63 e 64) e dai diritti fondamentali riconosciuti al soggetto passivo (sul punto, paragrafi 65 e 66). Nella specie, nemmeno un'efficace lotta alle frodi giustifica il differimento sine die del rimborso della parte incontestata dell'eccedenza dell'imposta assolta a monte (v., al riguardo, paragrafi 67 e segg.).

<sup>14</sup> Sentenze del 28 luglio 2011, Commissione/Ungheria (C-274/10, EU:C:2011:530, punto 43); del 30 settembre 2010, *Uszodaépitő* (C-392/09, EU:C:2010:569, punto 34), e del 15 luglio 2010, *Pannon Gép Centrum* (C-368/09, EU:C:2010:441, punto 37 e la giurisprudenza ivi citata).

<sup>15</sup> Sentenze del 6 luglio 2017, *Glencore Agriculture Hungary* (C-254/16, EU:C:2017:522, punto 21), e del 12 maggio 2011, *Enel Maritsa Iztok 3* (C-107/10, EU:C:2011:298, punto 53); in termini analoghi, già sentenza del 10 luglio 2008, *Sosnowska* (C-25/07, EU:C:2008:395, punto 27).

## 1. Sul principio di neutralità

57. Il principio di neutralità contiene due precetti di fondo. Esso osta, da una parte, a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento differenziato in materia di riscossione dell'IVA<sup>16</sup>. Dall'altra, in forza del principio di neutralità, l'impresa, quale collettore d'imposta per conto dello Stato, deve essere sgravata, in linea di massima, dall'onere finale dell'IVA<sup>17</sup>, nella misura in cui l'attività imprenditoriale sia diretta essa stessa (in linea di massima<sup>18</sup>) alla realizzazione di operazioni imponibili<sup>19</sup>.

58. Entrambi i precetti rilevano in questa sede. Da un lato, a causa della normativa e della prassi della Repubblica ceca, il soggetto passivo che effettua prevalentemente cessioni transfrontaliere (esenti) gode di un trattamento meno vantaggioso rispetto al soggetto passivo che realizza le medesime operazioni a livello nazionale. Infatti, in caso di dubbi quanto alla possibilità di beneficiare della detrazione dell'imposta assolta a monte in relazione a singole operazioni interne prima della conclusione della verifica fiscale, non sussisterebbe alcun problema di liquidità, posto che la detrazione può essere realizzata mediante compensazione con debiti di imposta maggiori derivanti da altre operazioni interne.

59. Per rifiutare una siffatta, potenzialmente illegittima, detrazione dell'imposta assolta a monte, l'amministrazione tributaria dovrebbe emanare un corrispondente provvedimento di determinazione dell'imposta che potrebbe poi essere anche tempestivamente sottoposto a sindacato giurisdizionale (se del caso, nel quadro dell'adozione di un provvedimento sommario). Detta controversia si riferirebbe in definitiva unicamente alla parte contestata, mentre la detrazione incontestata dell'imposta assolta a monte non ne sarebbe interessata.

60. Se però il soggetto passivo realizza dette stesse operazioni nel quadro del traffico internazionale di beni, in base al diritto ceco meri dubbi dell'amministrazione tributaria rispetto a singole operazioni sono sufficienti a bloccare il pagamento anche della parte incontestata dell'eccedenza dell'imposta assolta a monte. Una siffatta disparità di trattamento tra le imprese è incompatibile con il principio di neutralità.

61. Inoltre, in pendenza della verifica, l'impresa esportatrice è costretta ad anticipare l'IVA a proprie spese benché detta imposta non debba rappresentare un onere a carico dell'impresa. A questo riguardo assume rilievo anche il secondo profilo del principio di neutralità.

62. Proprio un siffatto trattamento meno vantaggioso degli scambi commerciali transfrontalieri solleva forti perplessità sotto il profilo del diritto dell'Unione.

<sup>16</sup> Sentenze del 16 ottobre 2008, Canterbury Hockey Club e Canterbury Ladies Hockey Club (C-253/07, EU:C:2008:571, punto 30); del 7 settembre 1999, Gregg (C-216/97, EU:C:1999:390, punto 20), e dell'11 giugno 1998, Fischer (C-283/95, EU:C:1998:276, punto 22).

<sup>17</sup> Sentenze del 13 marzo 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punto 25), e del 1° aprile 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punto 39).

<sup>18</sup> Un'eccezione è rappresentata proprio dalle cessioni transfrontaliere esenti che, a norma dell'articolo 169, lettera b), della direttiva IVA, danno diritto a detrazione.

<sup>19</sup> Sentenze del 13 marzo 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punto 41); del 15 dicembre 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punto 51); del 21 aprile 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punto 57), e le mie conclusioni nella causa Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:185, paragrafo 25).

## *2. L'impresa quale collettore d'imposta per conto dello Stato*

63. D'altro lato, risulta interessata anche la funzione dell'impresa quale collettore d'imposta per conto dello Stato e nell'interesse dell'erario<sup>20</sup>. Se è vero che l'IVA mira a gravare sul consumatore finale e che – ai fini del soddisfacimento di detto obiettivo – l'imprenditore è unicamente tenuto a raccogliere l'imposta dalla sua controparte contrattuale e a versarla al creditore d'imposta, allora l'insorgenza di un'eccedenza dell'imposta assolta a monte ai sensi dell'articolo 183 della direttiva IVA è, di fatto, un'eccezione.

64. Invero, in una tale ipotesi, l'imprenditore non si limita a raccogliere l'IVA versandola poi allo Stato, ma anticipa esso stesso in un primo momento detta imposta. In considerazione del principio di neutralità, il prefinanziamento di un'imposta che non dovrebbe in realtà gravare sull'imprenditore deve essere quanto più contenuto possibile. Così non è se dubbi concernenti singole operazioni sono sufficienti a far durare per anni o a tempo indeterminato un prefinanziamento di operazioni incontestate.

## *3. Gli obblighi fondamentali del creditore di imposta*

65. Infine, gli stessi diritti fondamentali impongono un tempestivo pagamento della parte incontestata dell'eccedenza dell'imposta assolta a monte. Un'impresa resta titolare di diritti fondamentali anche quando riscuote l'IVA per conto dello Stato. Le misure di determinazione dell'IVA costituiscono applicazioni del diritto dell'Unione ai sensi dell'articolo 51 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea. Di conseguenza, in sede di applicazione e di interpretazione della direttiva IVA, gli Stati membri devono rispettare i diritti fondamentali dell'Unione.

66. In tale contesto non occorre stabilire se il diritto a detrazione dell'imposta assolta a monte debba essere considerato, in linea con la Corte europea dei diritti dell'uomo<sup>21</sup>, quale diritto di proprietà (nella specie, articolo 17 della Carta) o se il blocco per un certo lasso di tempo dell'eccedenza di tale imposta riguardi invece piuttosto l'esercizio della professione (articolo 15 della Carta) o la libertà d'impresa (articolo 16 della Carta). In ogni caso, sussiste una lesione dei diritti fondamentali dell'impresa in quanto questa è costretta ad anticipare per diversi anni un'imposta che le è estranea sotto il profilo sostanziale. Una siffatta lesione può sì essere giustificata, ma solo se proporzionata.

## *4. Proporzionalità nel contesto di un'efficace lotta alle frodi*

67. Così però non è nel caso di specie. È vero che gli Stati membri hanno un interesse legittimo ad intraprendere azioni volte a proteggere i loro interessi finanziari. Anche la lotta contro ogni possibile frode, evasione e abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla direttiva IVA<sup>22</sup>.

<sup>20</sup> In tal senso, esplicitamente, sentenze del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punto 21), e del 20 ottobre 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punto 25).

<sup>21</sup> Corte EDU, sentenze del 7 luglio 2011, 39766/05, Serkov v Ucraina, punti 32 e segg., e del 22 gennaio 2009, 3991/03, Bulves/Bulgaria, punto 57.

<sup>22</sup> Sentenza del 10 luglio 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punto 22); v., in tal senso, sentenze del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, punto 54); del 21 febbraio 2006, Halifax e a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punto 71), e del 18 dicembre 1997, Molenheide e a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, EU:C:1997:623, punto 47).

68. Tuttavia, gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che arrechino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa dell'Unione, quale il principio fondamentale del diritto alla detrazione dell'IVA<sup>23</sup>. Tali mezzi non possono quindi essere utilizzati in maniera da rimettere sistematicamente in discussione il diritto a detrazione e, pertanto, la neutralità dell'IVA<sup>24</sup>.

69. Desidero osservare che la Corte ha già sottolineato che l'esigenza generale di sottoporre a verifica un soggetto passivo – in particolare, un nuovo soggetto passivo – non può comportare che l'eccedenza dell'imposta assoluta a monte sia rimborsata solo con sei mesi di ritardo se a tale soggetto non è data la possibilità di fugare un sospetto di evasione<sup>25</sup>. Nello stesso senso si è pronunciata la Corte in relazione al differimento forfettario di un anno del rimborso di una parte dell'eccedenza dell'imposta assoluta a monte fatta valere in relazione a un mese<sup>26</sup>.

70. Lo stesso deve valere anche laddove si ipotizzi soltanto che il soggetto passivo avrebbe dovuto sapere che un terzo – con cui intratteneva rapporti commerciali – era coinvolto in una frode e tale sospetto riguardi unicamente una parte delle operazioni e una parte della detrazione dell'imposta assoluta a monte. Infatti, il blocco a tempo indeterminato dell'intera eccedenza dell'imposta assoluta a monte fatta valere è sproporzionato se le operazioni e la detrazione di detta imposta dichiarate sono dubbie, e quindi oggetto di verifica, solo in parte.

71. Ciò è particolarmente evidente quando i dubbi si riferiscono soltanto a un ambito limitato delle attività economiche di un soggetto passivo (ad esempio, una tra mille operazioni è stata realizzata a favore di un destinatario che si è rivelato evasore), mentre la maggior parte delle attività è stata dichiarata in maniera pacificamente corretta.

72. Uno strumento parimenti idoneo, ma meno gravoso, per evitare perdite fiscali derivanti da una possibile partecipazione all'evasione fiscale di un terzo in Polonia consiste in una determinazione dell'imposta che tenga conto di una siffatta partecipazione, ma anche delle operazioni pacifiche e della corrispondente detrazione incontestata dell'imposta assoluta a monte. Un ulteriore strumento meno gravoso, ma parimenti idoneo, sarebbe la determinazione provvisoria accompagnata dalla prestazione di una garanzia (ad esempio, di una garanzia bancaria) a copertura del temuto rischio di perdita fiscale in esame (che potrebbe derivare da un eventuale maggior debito d'imposta), come peraltro proposto dalla stessa AGROBET.

## VI. Conclusione

73. Propongo quindi alla Corte di rispondere alla questione pregiudiziale sottoposta dal Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca) come segue:

Gli articoli 167 e 168 della direttiva 2006/112/CE, alla luce del principio di neutralità, ostano a che la determinazione e il pagamento della parte incontestata dell'eccedenza dell'imposta assoluta a monte fatta valere siano procrastinati sine die, fino al compimento di un'adeguata verifica sulla parte contestata di detta eccedenza.

23 Sentenze del 10 luglio 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punto 23); del 27 settembre 2007, Teleos e a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punti 52 e 53), e del 18 dicembre 1997, Molenheide e a. (C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, EU:C:1997:623, punti 46 e 47).

Esplicitamente, sulla proporzionalità nel contesto della lotta alle frodi IVA, v. sentenza del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punti 19 e 20).

24 V., in tal senso, sentenze del 21 ottobre 2010, Nidera Handelscompagnie (C-385/09, EU:C:2010:627, punto 49); del 27 settembre 2007, Collée (C-146/05, EU:C:2007:549, punto 26); del 21 febbraio 2006, Halifax e a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punto 92), e del 21 marzo 2000, Gabalfrisa e a. (da C-110/98 a C-147/98, EU:C:2000:145, punto 52).

25 Sentenza del 10 luglio 2008, Sosnowska (C-25/07, EU:C:2008:395, punto 24).

26 Sentenza del 18 ottobre 2012, Mednis (C-525/11, EU:C:2012:652, punti 33 e segg.).