



Raccolta della giurisprudenza

Causa C-446/18

Agrobet CZ, s. r. o.

contro

Finanční úřad pro Středočeský kraj

(domanda di pronuncia pregiudiziale, proposta dal Nejvyšší správní soud)

Sentenza della Corte (Seconda Sezione) del 14 maggio 2020

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (TVA) – Direttiva 2006/112/CE – Detrazione dell'IVA assolta a monte – Eccedenza di IVA – Trattenuta dell'eccedenza a seguito dell'avvio di un procedimento di verifica fiscale – Domanda di rimborso della parte dell'eccedenza relativa alle operazioni non interessate da tale procedimento – Diniego dell'amministrazione tributaria»

1. *Armonizzazione delle normative fiscali – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Detrazione dell'imposta assolta a monte – Modalità di esercizio del diritto a detrazione – Restituzione dell'eccedenza – Avvio di un procedimento di verifica fiscale – Diniego di rimborso della parte dell'eccedenza relativa alle operazioni non interessate da tale procedimento prima della conclusione di quest'ultimo – Ammissibilità – Presupposti per il diniego di riporto o di rimborso parziali dell'eccedenza – Verifica incombente al giudice nazionale*
(Direttiva del Consiglio 2006/112, artt. 179, 183 e 273)

(v. punti 31-33, 36-39, 47, 48, 51 e dispositivo)

2. *Armonizzazione delle normative fiscali – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Detrazione dell'imposta assolta a monte – Modalità di esercizio del diritto a detrazione – Restituzione dell'eccedenza – Avvio di un procedimento di verifica fiscale – Diniego della possibilità, per un soggetto passivo, di provare nel corso di tale procedimento l'esistenza di un parte non controversa dell'eccedenza, di modo che ne sia consentito il rimborso prima della conclusione del procedimento – Inammissibilità – Obblighi incombenti alle autorità tributarie in forza del principio di buona amministrazione*
(Direttiva del Consiglio 2006/112, art. 273)

(v. punti 42-46)

Sintesi

Nella sentenza *Agrobet CZ* (C-446/18), pronunciata il 14 maggio 2020, la Corte ha dichiarato che gli articoli 179, 183 e 273 della direttiva 2006/112¹ (in prosieguo : la « direttiva TVA »), letti alla luce del principio di neutralità fiscale, non ostano a una normativa nazionale che non prevede la possibilità per l'amministrazione tributaria di concedere, prima della conclusione di un procedimento di verifica fiscale relativo a una dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) che indichi un'eccedenza per un determinato periodo imponibile, il rimborso della parte di tale eccedenza relativa alle operazioni non interessate da tale procedimento al momento del suo avvio, qualora non sia possibile determinare in modo chiaro, preciso e inequivocabile che un'eccedenza di IVA, il cui importo può essere eventualmente inferiore a quello relativo alle operazioni non interessate da tale procedimento, permarrà a prescindere dall'esito di quest'ultimo.

Nel caso di specie una società ceca ha presentato due dichiarazioni IVA relative ai periodi d'imposta corrispondenti ai mesi di dicembre 2015 e gennaio 2016, indicando per ciascun periodo eccedenze di IVA. L'amministrazione tributaria ceca ha quindi avviato procedimenti di verifica fiscale limitati ad alcune delle operazioni cui si riferiscono tali due dichiarazioni, ossia quelle riguardanti l'olio di colza. Infatti, poiché l'olio di colza originario della Polonia era stato commercializzato nella Repubblica ceca in forma immodificata prima di essere rivenduto in Polonia dalla società interessata, l'amministrazione tributaria ceca dubitava del rispetto delle condizioni necessarie affinché la società potesse beneficiare dell'esenzione dall'IVA sulle cessioni di olio di colza e detrarre l'IVA pagata a monte sui relativi acquisti. La società ceca si opponeva all'avvio di tali procedimenti rilevando che, poiché i dubbi dell'amministrazione tributaria riguardavano soltanto una parte minore dell'eccedenza dell'IVA dichiarata, la trattenuta dell'intera eccedenza era incompatibile col diritto dell'Unione. Orbene, l'amministrazione tributaria ha rilevato, come confermato dal giudice del rinvio, che, poiché il codice tributario ceco non prevede espressamente la possibilità di emettere un avviso di accertamento parziale, essa non poteva appropriarsi di tale potere in assenza di un fondamento giuridico e che, riferendosi l'eccedenza di IVA all'intero periodo d'imposta, essa poteva manifestarsi solo come un'unità inscindibile.

Nella sua sentenza, la Corte ha anzitutto ricordato che, in forza della direttiva IVA, 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. Qualora, per un periodo d'imposta, l'importo delle detrazioni superi quello dell'IVA dovuta, esiste un'eccedenza, che può essere riportata al periodo successivo o rimborsata; il diritto ceco ha optato per la possibilità di rimborso. La Corte ha dichiarato che, se è pur vero che una siffatta eccedenza di IVA può apparire, nella dichiarazione dell'IVA, solo sotto forma di un risultato unico, ciò non implica tuttavia che l'eccedenza debba essere considerata un'unità inscindibile impossibile da dividere in una parte controversa e una parte incontestata relative, rispettivamente, a operazioni precise oggetto o meno di un procedimento di verifica fiscale. Infatti, la direttiva IVA non osta a un riporto o a un rimborso parziali o frazionati dell'eccedenza di IVA e opera una distinzione netta tra i requisiti sostanziali del diritto a detrazione dell'IVA e i requisiti formali di tale diritto. Pertanto, l'obbligo del soggetto passivo di conformarsi alle modalità di esercizio del diritto a detrazione dell'IVA al momento in cui presenta la dichiarazione dell'IVA non gli impedisce, in assenza di disposizioni contrarie in detta

¹ 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). Gli articoli 179, 183 e 273 di tale direttiva riguardano il diritto a detrazione dell'IVA e il rimborso della parte dell'importo delle detrazioni eccedente l'importo dell'IVA dovuta per un periodo d'imposta.

direttiva, di far valere successivamente, in misura parziale, i diritti e le pretese sostanziali che gli derivano, per ciascuna operazione, dal soddisfacimento dei requisiti sostanziali del diritto a detrazione.

La Corte ha inoltre ricordato che tali modalità non possono ledere il principio della neutralità fiscale. Orbene, modalità che non consentirebbero a un soggetto passivo di poter individuare una parte dell'eccedenza di IVA, che egli ritiene non controversa, equivarrebbe a impedire a tale soggetto passivo di far valere l'esistenza di una siffatta parte non controversa e di chiedere il beneficio del rimborso di tale parte costringendolo così a sopportare, parzialmente, l'onere dell'imposta in violazione del principio di neutralità fiscale..

La Corte ne ha dedotto che, letta alla luce del principio di neutralità fiscale, la direttiva IVA non può essere interpretata nel senso che escluderebbe, in linea di principio, la possibilità di identificare, per un periodo imponibile, una parte incontestata dell'eccedenza di IVA indicata su una dichiarazione IVA idonea a dar luogo a un riporto o a un rimborso parziali di tale eccedenza.

Per quanto riguarda, inoltre, le condizioni alle quali si può ritenere che la parte di un'eccedenza di IVA non sia effettivamente controversa nell'ambito di un procedimento di verifica fiscale, la Corte ha rilevato che è possibile parlare di una parte non controversa di tale eccedenza solo se l'importo dell'imposta dovuta e l'importo dell'imposta detraibile relativi a tali operazioni siano essi stessi non controversi.

La Corte ha precisato al riguardo che l'amministrazione tributaria deve avere la certezza non solo che, a conclusione di tale procedimento, gli importi dell'imposta dovuta e dell'imposta detraibile corrispondenti alle operazioni non interessate da suddetto procedimento non possano variare rispetto agli importi dichiarati dal soggetto passivo, ma anche che gli elementi che hanno contribuito al calcolo della parte dell'eccedenza che si asserisce indiscussa, non potranno più essere rimessi in discussione prima della conclusione del procedimento, e che essa non sarà indotta ad ampliare la portata di quest'ultimo per includervi in tutto o in parte operazioni originariamente non controllate.

Infine, la Corte ha precisato che la possibilità per il soggetto passivo di far valere l'esistenza di una parte non controversa dell'eccedenza di IVA per un periodo d'imposta in modo da ottenerne il rimborso prima della conclusione del procedimento di verifica fiscale non implica automaticamente l'obbligo per l'amministrazione tributaria di rimborsare o riportare tale parte anticipatamente, anche qualora essa ne riconosca il carattere non controverso. Tale obbligo è infatti condizionato dall'esistenza di un'eccedenza di IVA relativa all'intero periodo d'imposta in questione. Un siffatto obbligo, per il fatto che si riferisce ad un periodo imponibile determinato, deve quindi sussistere non già con riferimento ai soli importi dell'imposta dovuta e dell'imposta detraibile corrispondenti alle operazioni non interessate dal procedimento di verifica fiscale di cui trattasi, identificati come non controversi dall'amministrazione tributaria, bensì rispetto alla parte dell'eccedenza di IVA che permarrà indipendentemente dalla sorte di tale procedimento e che, sola, può essere considerata, in fine, non controversa. Al riguardo, la Corte ha indicato che tale parte non controversa dell'eccedenza di IVA può essere eventualmente inferiore alla parte di eccedenza reclamata dal soggetto passivo e relativa a detti importi.

Peraltro, la Corte ha precisato che una normativa nazionale come la normativa ceca, che, nell'ambito delle misure adottate da uno Stato membro ai sensi dell'articolo 273 della direttiva IVA, non autorizzi un soggetto passivo a fornire elementi di prova attestanti l'esistenza di una parte non controversa dell'eccedenza di IVA, né l'amministrazione tributaria ad adottare una decisione al riguardo, sarebbe in contrasto con il principio di buona amministrazione e pertanto incompatibile con la direttiva IVA.