



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

18 marzo 2021 *

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 203 – Imposte indebitamente fatturate – Buona fede del soggetto che ha emesso la fattura – Rischio di perdita di gettito fiscale – Obblighi degli Stati membri di prevedere la possibilità di rettificare l'imposta indebitamente fatturata – Principi di neutralità fiscale e di proporzionalità»

Nella causa C-48/20,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), con decisione del 15 novembre 2019, pervenuta in cancelleria il 28 gennaio 2020, nel procedimento

UAB «P.»

contro

Dyrektor Izby Skarbowej w B.,

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta da L. Bay Larsen, presidente di sezione, R. Silva de Lapuerta (relatrice), vicepresidente della Corte, e M. Safjan, giudice,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la UAB «P.» da D. Kosacka, doradca podatkowy;
- per il governo polacco, da B. Majczyna, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da N. Gossement e J. Szczodrowski, in qualità di agenti,

vista la decisione adottata, sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: il polacco.

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 203 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), e del principio di proporzionalità.
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia che oppone la UAB «P.» (in prosieguo: la «P.») al Dyrektor Izby Skarbowej w B. (direttore dell'amministrazione tributaria di B., Polonia), in merito al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) indebitamente fatturata.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 A norma dell'articolo 203 della direttiva 2006/112:
«L'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura».

Diritto polacco

- 4 L'articolo 108, paragrafo 1, della ustawa o podatku od towarów i usług (legge relativa all'imposta sui beni e i servizi), dell'11 marzo 2004 (Dz. U. del 2004, n. 54, posizione 535), nella versione applicabile ai fatti oggetto del procedimento principale (D. U. del 2016, posizione 710) (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), così dispone:
«Una persona giuridica, un'unità organizzativa non avente personalità giuridica o una persona fisica, qualora emettano una fattura in cui indichino l'importo dell'imposta, sono obbligati a pagarla».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

- 5 La P. è una società con sede in Lituania che metteva a disposizione di società di trasporto lituane carte carburante che consentivano a tali società di rifornirsi di carburante presso talune stazioni di servizio situate nel territorio polacco.
- 6 Ritenendo che la propria attività commerciale consistesse nell'acquistare carburante presso stazioni di servizio polacche al fine di rivenderlo successivamente a società di trasporto lituane, mediante carte carburante, la P. ha emesso fatture di cessione di carburante a tali società di trasporto esponendo un importo a titolo di IVA.
- 7 Con decisione del 27 giugno 2014, il Naczelnik Urzędu Skarbowego w Białymstoku (capo dell'ufficio imposte di Białystok, Polonia) ha constatato l'esistenza di un debito d'imposta della P. a titolo dell'IVA per il periodo dal mese di marzo al mese di dicembre 2011, un importo versato in eccedenza per i periodi che vanno dal mese di marzo al mese di giugno 2011, nonché un importo IVA da pagare ai sensi dell'articolo 108 della legge sull'IVA. Inoltre, esso ha considerato che la P. non poteva beneficiare del diritto a detrarre l'IVA versata a monte risultante dalle fatture emesse dalle stazioni di servizio per l'acquisto di carburante.
- 8 La P. ha proposto un ricorso amministrativo avverso tale decisione dinanzi al Dyrektor Izby Skarbowej w B. (direttore dell'amministrazione tributaria di B.).

- 9 Con decisione del 2 ottobre 2014, il direttore dell'amministrazione tributaria di B. ha annullato la decisione del capo dell'ufficio imposte di B., del 27 giugno 2014, con la motivazione che quest'ultimo aveva fissato il luogo di imposizione delle attività della ricorrente nel procedimento principale in violazione delle disposizioni della legge sull'IVA. Esso ha inoltre statuito nel merito della causa, determinando gli obblighi fiscali della P. in materia di IVA.
- 10 Nella sua decisione del 2 ottobre 2014, il direttore dell'amministrazione fiscale di B. ha confermato, al pari del capo dell'ufficio imposte di B., che la P. non aveva né acquistato né fornito carburante sul territorio polacco. A suo avviso, il carburante era direttamente fornito dalle stazioni di servizio polacche alle società di trasporto lituane le quali, mediante carte carburante acquistate presso la P., si rifornivano in tali stazioni di servizio beneficiando di una totale libertà di scelta, in particolare per quanto riguarda la quantità e il tipo di carburante. L'effettiva attività della P. consisterebbe quindi nel finanziare l'acquisto di carburante in dette stazioni di servizio da parte delle società di trasporto lituane, mediante carte carburante. Tale attività costituirebbe un servizio finanziario esente da IVA in Polonia in forza della legge sull'IVA.
- 11 Peraltro, poiché le fatture emesse dalla P. non riflettevano lo svolgimento effettivo delle sue attività, il direttore dell'amministrazione fiscale di B. ha altresì confermato che la ricorrente nel procedimento principale non poteva beneficiare del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte a titolo delle fatture emesse dalle stazioni di servizio. Esso ha inoltre considerato che le fatture di vendita emesse dalla P. facevano sorgere a suo carico, in forza della legge sull'IVA, un obbligo di pagare l'importo dell'IVA ivi indicato.
- 12 La P. ha proposto ricorso contro la decisione del direttore dell'amministrazione fiscale di B. dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (Tribunale amministrativo del voivodato di Białystok, Polonia), il quale, con sentenza del 7 aprile 2015, ha annullato tale decisione.
- 13 Il direttore dell'amministrazione fiscale di B. ha proposto un ricorso per cassazione contro detta sentenza dinanzi al Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia).
- 14 Con sentenza del 17 febbraio 2017, tale giudice, da un lato, ha annullato la sentenza del Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (Tribunale amministrativo del voivodato di Białystok) del 7 aprile 2015, ritenendo che quest'ultimo fosse tenuto a valutare, sulla base del fascicolo ad esso trasmesso, se le autorità tributarie avessero correttamente ritenuto che l'emissione delle fatture da parte della P. avesse comportato un rischio di perdita di gettito fiscale per lo Stato e, dall'altro, ha rinviato la causa per un nuovo esame.
- 15 Con sentenza del 19 luglio 2017, il Wojewódzki Sąd Administracyjny w Białymstoku (Tribunale amministrativo del voivodato di Białystok) ha respinto il ricorso della P., con la motivazione che sussisteva un rischio di perdita di gettito fiscale per lo Stato.
- 16 La P. ha impugnato tale sentenza dinanzi al giudice del rinvio. Basandosi sulle sentenze del 6 febbraio 2003, *Auto Lease Holland* (C-185/01, EU:C:2003:73), e del 15 maggio 2019, *Vega International Car Transport and Logistic* (C-235/18, EU:C:2019:412), tale giudice rileva che l'attività effettiva della P. consisteva nel finanziare l'acquisto di carburante da parte dei suoi clienti lituani in stazioni di servizio mediante carte carburante e che essa si era, di conseguenza, limitata a fornire servizi finanziari a enti lituani, servizi che non sono soggetti all'IVA in Polonia.
- 17 Detto giudice rileva, tuttavia, che non è dimostrato che il comportamento della P. e delle sue controparti contrattuali configuri una frode o un abuso. Infatti, sarebbe a causa di una prassi delle autorità fiscali polacche che le operazioni come quelle realizzate dalla P. sono state considerate come operazioni a catena aventi ad oggetto la fornitura di carburante a società di trasporto. Secondo tale

prassi, ciascuno degli operatori che intervengono nella catena di rifornimento di carburante effettuava una cessione di beni a titolo oneroso, vale a dire il carburante, anche se vi era effettivamente una sola cessione fisica di beni.

- 18 Pertanto, il giudice del rinvio espone che, sulla base di tale prassi, la P. ha potuto considerare se stessa come partecipante a un'operazione a catena, vale a dire come acquirente del carburante presso le stazioni di servizio al fine di rivenderlo alle società di trasporto lituane. Queste ultime ricevevano dalla P. fatture con indicazione dell'IVA relativa a tale carburante e potevano chiederne il rimborso in Polonia.
- 19 Tale giudice precisa inoltre che, nei limiti in cui la controversia di cui al procedimento principale riguarda le dichiarazioni IVA della P. relative a periodi nel corso dei quali le autorità tributarie polacche seguivano la prassi nazionale di cui trattasi, la P. poteva validamente basarsi sull'interpretazione delle disposizioni della legge sull'IVA elaborata da tali autorità nell'ambito di pareri fiscali.
- 20 Detto giudice rileva che, anche se la P. ha agito in buona fede, nel 2011 essa ha, ciononostante, inviato fatture non conformi alle società di trasporto lituane con indicazione dell'IVA e, pertanto, le condizioni di applicazione dell'articolo 108, paragrafo 1, della legge sull'IVA, che attua l'articolo 203 della direttiva 2006/112, sono formalmente soddisfatte.
- 21 Esso ricorda, tuttavia, che, conformemente alla giurisprudenza della Corte, al fine di garantire la neutralità dell'IVA, il soggetto emittente di una fattura che abbia agito in buona fede deve avere la possibilità di rettificare l'imposta indebitamente indicata nella fattura, secondo una procedura stabilita dallo Stato membro interessato. Orbene, poiché il diritto polacco non prevede un siffatto procedimento nel caso in cui sia stato avviato un procedimento fiscale nei confronti dell'interessato, il giudice del rinvio rileva che la P. non ha avuto la possibilità di rettificare l'imposta indebitamente indicata sulle fatture indirizzate alle società di trasporto lituane.
- 22 Peraltro, il giudice del rinvio osserva che, se le operazioni tra le stazioni di servizio, la P. e le società di trasporto lituane fossero state correttamente assoggettate all'IVA, a tali società di trasporto non sarebbero state inviate fatture emesse dalla P., indebitamente recanti l'IVA, bensì fatture emesse dalle stazioni di servizio a titolo di fornitura di carburante recanti un importo IVA prossimo a quello indicato nelle fatture emesse dalla P.
- 23 Pertanto, secondo tale giudice, la corretta dichiarazione di tali operazioni da parte degli intervenienti avrebbe altresì consentito alle società di trasporto lituane di chiedere il rimborso dell'IVA indicata nelle fatture emesse dalle stazioni di servizio, il che dimostrerebbe che l'emissione da parte della P. di fatture recanti indebitamente l'IVA non presenta alcun rischio di perdita di gettito fiscale per lo Stato. Per contro, detto giudice sottolinea che l'applicazione dell'articolo 108 della legge sull'IVA alle fatture emesse dalla P., mentre la fornitura di carburante da parte delle stazioni di servizio deve anch'essa essere soggetta a imposta a titolo di IVA, ha l'effetto di assoggettare una medesima operazione ad una doppia imposizione all'IVA.

24 Alla luce di tali circostanze, il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 203 della [direttiva 2006/112] nonché il principio di proporzionalità debbano essere interpretati nel senso che, in una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, ostano all'applicazione di una disposizione nazionale come l'articolo 108, paragrafo 1, della [legge sull'IVA] alle fatture con l'IVA indebitamente indicata, emesse da un soggetto passivo che agisce in buona fede, qualora ricorrano le seguenti circostanze:

- la condotta del soggetto passivo non si iscrive in una frode fiscale, ma costituisce la conseguenza di un'errata interpretazione delle disposizioni di legge ad opera delle parti coinvolte nell'operazione, basata su un'interpretazione delle disposizioni accolta dall'amministrazione fiscale e su una prassi comune vigente in tale materia al momento dell'operazione, la quale presuppone erroneamente che l'emittente della fattura effettui una cessione di beni, mentre, di fatto, egli presta un servizio di intermediazione finanziaria esente dall'IVA, nonché,
- nell'ipotesi della corretta fatturazione dell'operazione da parte del soggetto passivo che effettivamente realizza una cessione di beni, il destinatario della fattura con l'IVA indebitamente indicata avrebbe il diritto a chiederne il rimborso».

Sulla questione pregiudiziale

- 25 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 203 della direttiva 2006/112 e i principi di proporzionalità e di neutralità dell'IVA debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale che, a seguito dell'avvio di un procedimento di verifica fiscale, non consente al soggetto passivo in buona fede di rettificare fatture sulle quali sia indebitamente esposta l'IVA, quando invece il destinatario di tali fatture avrebbe avuto diritto al rimborso di detta imposta qualora le operazioni oggetto di tali fatture fossero state debitamente dichiarate.
- 26 L'articolo 203 della direttiva 2006/112 dispone che chiunque indichi l'IVA su una fattura è debitore dell'imposta ivi menzionata. A tale riguardo, la Corte ha precisato che l'IVA indicata in una fattura è dovuta dall'emittente di tale fattura, anche in assenza di una qualsiasi operazione imponibile reale (sentenza dell'8 maggio 2019, EN.SA. C-712/17, EU:C:2019:374, punto 26).
- 27 La Corte ha dichiarato che tale disposizione mira a eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale che può derivare dal diritto a detrazione previsto da tale direttiva (sentenza dell'11 aprile 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punto 24).
- 28 In tale contesto, occorre ricordare che, sebbene gli Stati membri possano adottare provvedimenti per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare le frodi, detti provvedimenti non devono eccedere quanto necessario per raggiungere gli obiettivi così perseguiti e non possono, pertanto, essere utilizzati in modo da mettere in discussione la neutralità dell'IVA, che costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dal diritto dell'Unione in materia (sentenza dell'11 aprile 2013, Rusedespred, C-138/12, EU:C:2013:233, punti 28 e 29 nonché giurisprudenza ivi citata).
- 29 Per quanto riguarda il principio di neutralità dell'IVA, esso mira a sgravare interamente il soggetto passivo dall'onere dell'IVA nell'ambito delle sue attività economiche. Tale sistema garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA (sentenza del 2 luglio 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).

- 30 Per quanto riguarda, più particolarmente, il rimborso dell'IVA fatturata per errore, la Corte ha dichiarato che la direttiva 2006/112 non contiene alcuna disposizione relativa alla regolarizzazione, da parte di chi emette la fattura, dell'IVA indebitamente fatturata e che, in tali condizioni, spetta in via di principio agli Stati membri determinare le condizioni in cui l'IVA indebitamente fatturata può essere regolarizzata (sentenza del 2 luglio 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).
- 31 Per garantire la neutralità dell'IVA, spetta agli Stati membri contemplare, nel rispettivo ordinamento giuridico interno, la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede (sentenza del 2 luglio 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).
- 32 Tale soluzione è applicabile, in particolare, in una situazione in cui il soggetto passivo, quando ha emesso fatture che indebitamente espongono l'IVA, abbia agito in buona fede, avendo ritenuto, fondandosi su una prassi costante delle autorità tributarie polacche, che la messa a disposizione a degli operatori di carte carburante che consentivano loro di rifornirsi di carburante presso stazioni di servizio non costituissero un servizio finanziario esente da IVA in Polonia, bensì una cessione di beni assoggettata a detta imposta in tale Stato membro.
- 33 Orbene, dalla decisione di rinvio risulta che, sebbene il diritto polacco preveda, in linea di principio, un procedimento che consente la rettifica dell'IVA indebitamente fatturata da un soggetto passivo in buona fede, tale procedimento non è applicabile quando nei confronti dell'interessato sia stato avviato un controllo fiscale.
- 34 In tale contesto, occorre constatare che il rifiuto di concedere la possibilità di rettificare le fatture di carburante che menzionano indebitamente l'IVA emesse all'attenzione di società di trasporto, mentre le cessioni di carburante effettuate dalle stazioni di servizio a tali società di trasporto sono anch'esse assoggettate all'IVA, equivarrebbe ad imporre alla ricorrente nel procedimento principale di sopportare un onere fiscale in violazione del principio di neutralità dell'IVA.
- 35 In tali circostanze, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 203 della direttiva 2006/112 e i principi di proporzionalità e di neutralità dell'IVA devono essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale che, a seguito dell'avvio di un procedimento di verifica fiscale, non consente al soggetto passivo in buona fede di rettificare fatture sulle quali sia indebitamente esposta l'IVA, quando invece il destinatario di tali fatture avrebbe avuto diritto al rimborso di detta imposta se le operazioni oggetto di tali fatture fossero state debitamente dichiarate.

Sulle spese

- 36 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Sesta Sezione) dichiara:

L'articolo 203 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, e i principi di proporzionalità e di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) devono essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale che, a seguito dell'avvio di un procedimento di verifica fiscale, non consente al soggetto passivo in buona fede di rettificare fatture sulle quali sia indebitamente esposta l'IVA, quando invece il destinatario di tali fatture avrebbe avuto diritto al rimborso di detta imposta se le operazioni oggetto di tali fatture fossero state debitamente dichiarate.

Firme