SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

10 luglio 2008 *

Nel procedimento C-25/07,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Polonia) con decisione 11 dicembre 2006, pervenuta in cancelleria il 25 gennaio 2007, nella causa

Alicja Sosnowska

contro

Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. P. Jann, presidente di sezione, dai sigg. A. Tizzano (relatore), A. Borg Barthet, M. Ilešič ed E. Levits, giudici,

* Lingua processuale: il polacco.

avvocato generale: sig. J. Mazák
cancelliere: sig. B. Fülöp, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 22 novembre 2007,

considerate le osservazioni presentate:

— per la sig.ra Sosnowska, dal sig. M. Sworobowicz, doradca podatkowy;

— per il governo polacco, dalle sig.re E. Ośniecka-Tamecka e H. Majszczyk, nonché dal sig. M. Jarosz, in qualità di agenti;

— per la Commissione delle Comunità europee, dalla sig.ra K. Herrmann e dal sig. D. Triantafyllou, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 26 febbraio 2008,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte, da un lato, sull'interpretazione dell'art. 5, terzo comma, CE, letto in combinato disposto con l'art. 2 della prima direttiva del Consiglio 11 aprile 1967, 67/227/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari (GU 1967, n. 71, pag. 1301), quale modificata dalla 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 «prima direttiva IVA»), e con l'art. 18, n. 4, della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva del Consiglio 12 dicembre 2005, 2005/92/CE (GU L 345, pag. 19) (in prosieguo: la «sesta direttiva IVA»). Dall'altro, detta domanda verte sull'interpretazione dell'art. 27, n. 1, della sesta direttiva IVA.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia fra la sig.ra Sosnowska (in prosieguo: la «ricorrente») e il Dyrektor Izby Skarbowej we Wrocławiu Ośrodek Zamiejscowy w Wałbrzychu (direttore dell'Amministrazione delle finanze di Breslavia; in prosieguo: il «Dyrektor») in merito ad una domanda di rimborso dell'eccedenza dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), pagata dalla ricorrente.

Contesto normativo

La normativa comunitaria

3 L'art. 2 della prima direttiva IVA così dispone:

«Il principio del sistema comune di imposta sul valore aggiunto consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero di transazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione.

A ciascuna transazione, l'imposta sul valore aggiunto, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al suddetto bene o servizio, è esigibile, previa deduzione dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

Il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto è applicato fino allo stadio del commercio al minuto incluso».

4 L'art. 18, n. 2, primo comma, della sesta direttiva IVA stabilisce che:

«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.

(…)».

5 Secondo l'art. 18, n. 4, primo comma, della sesta direttiva IVA:

«Qualora, per un dato periodo fiscale, l'importo delle deduzioni autorizzate superi quello dell'imposta dovuta, gli Stati membri possono procedere a rimborso o riportare l'eccedenza al periodo successivo, secondo modalità da essi stabilite».

6 Ai sensi dell'art. 27, n. 1, della sesta direttiva IVA:

«Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro a mantenere o a introdurre misure particolari di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune frodi o evasioni fiscali. Le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo complessivo delle entrate fiscali dello Stato membro riscosso allo stadio del consumo finale».

Il diritto nazionale

7 L'art. 87, nn. 1 e 2, della legge 11 marzo 2004, relativa all'imposta sui beni e sui servizi (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U del 2004, n. 54, posizione 535; in prosieguo: la «legge sull'IVA»), così prevede:

«1. Qualora l'importo dell'imposta assolta a monte (…) sia, nel periodo tributario, superiore all'importo dell'imposta dovuta, il soggetto passivo ha diritto alla riduzione dell'imposta dovuta di un importo corrispondente a tale differenza per il periodo successivo o al rimborso di quest'ultima sul suo conto bancario.

2. (…) il rimborso della differenza tributaria sul conto bancario del soggetto passivo si effettua (…) entro il termine di 60 giorni dalla presentazione della liquidazione da parte dello stesso soggetto. Se la fondatezza del rimborso esige un esame supplementare, il capo dell'amministrazione finanziaria può prorogare il termine in questione sino alla conclusione del relativo esame. (…)

(…)».

8 L'art. 97 della legge sull'IVA dispone che:

«1. Prima di effettuare la prima cessione o il primo acquisto intracomunitario, i contribuent, di cui all'art. 15, soggetti ad obblighi di registrazione in quanto contribuenti IVA in attività, devono informare il capo dell'amministrazione tributaria della loro intenzione di esercitare tali attività, compilando la dichiarazione di registrazione prevista all'art. 96.

(…)

5. Nel caso di contribuenti che intraprendono l'esecuzione di attività di cui all'art. 5, nonché di soggetti passivi che hanno intrapreso siffatte attività da meno di dodici mesi dalla presentazione della comunicazione di cui al n. 1 e che sono stati registrati come debitori IVA comunitari [in prosieguo: i «nuovi soggetti passivi»], il termine per il rimborso della differenza tributaria di cui all'art. 87, [n]. 2 (…) viene prorogato a 180 giorni. (…)

6. Nel caso dei contribuenti di cui al n. 5, i principi e i termini di rimborso definiti all'art. 87, nn. 2-6, sono applicabili a partire dalla liquidazione per il periodo fiscale successivo al decorso dei 12 mesi o, in determinati casi, dei 4 trimestri per il quale il soggetto ha emesso la dichiarazione fiscale e assolto nei termini le imposte costituenti entrate del bilancio statale ivi compresa l'imposta sul reddito delle persone fisiche nella misura in cui risulti pagata.

7. Le disposizioni di cui al n. 5 non si applicano se il soggetto passivo ha depositato presso l'amministrazione tributaria i) una cauzione, ii) una garanzia patrimoniale o iii) una garanzia bancaria per l'importo di PLN 250 000 (in prosieguo: la "cauzione")».

Causa principale e questioni pregiudiziali

9 Nella dichiarazione IVA per il mese di gennaio 2006 la ricorrente indicava un'eccedenza dell'imposta di cui trattasi per un importo di PLN 44 782. Riferendosi all'art. 18, n. 4, della sesta direttiva, la ricorrente chiedeva quindi all'amministrazione tributaria di Świdnica di rimborsarle tale importo versato in eccesso entro 60 giorni dalla data di presentazione della dichiarazione IVA.

10 L'amministrazione tributaria di Świdnica ha respinto la domanda della ricorrente fondandosi sugli artt. 87, nn. 1 e 2, e 97, nn. 5 e 7, della legge sull'IVA. Secondo detta amministrazione, infatti, la ricorrente non poteva ottenere il rimborso dell'eccedenza

dell'IVA entro 60 giorni, in quanto, avendo iniziato le sue attività da meno di 12 mesi e non avendo fornito all'amministrazione tributaria la «cauzione» di cui all'art. 97, n. 7, ella non soddisfaceva le condizioni fissate da detta legge per ottenere il rimborso perseguito.

11 La ricorrente ha proposto reclamo dinanzi il Dyrektor, che ha confermato la decisione di rifiuto.

12 Non soddisfatta di tale esito, la ricorrente ha quindi adito con un ricorso il Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunale amministrativo regionale di Wrocław [Breslavia]), il quale, nutrendo dubbi quanto alla compatibilità con il diritto comunitario delle disposizioni nazionali in parola, ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le due seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se il combinato disposto dell'art. 5, n. 3, CE con l'art. 2 della prima direttiva [IVA] e con l'art. 18, n. 4, della sesta direttiva [IVA] accordi ad uno Stato membro il diritto di introdurre nella normativa nazionale in materia di imposta sui beni e sui servizi le disposizioni poste dall'art. 97, nn. 5 e 7, della legge [sull'IVA].

2) Se tra le misure particolari previste all'art. 27, n. 1, della sesta direttiva [IVA] aventi lo scopo di evitare determinati tipi di frode o evasione fiscale vadano annoverate le norme poste dall'art. 97, nn. 5 e 7, della legge [sull'IVA]».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

13 Con la prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'art. 18, n. 4, della sesta direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che osta ad una normativa nazionale, come quella oggetto della causa principale, in forza della quale, al fine di consentire i controlli necessari per evitare frodi ed evasioni fiscali, si porta da 60 a 180 giorni, da contarsi a partire dal deposito della dichiarazione IVA da parte del soggetto passivo, il termine a disposizione dell'amministrazione tributaria nazionale per rimborsare ad una categoria di soggetti passivi l'eccedenza dell'IVA, salvo quando questi ultimi depositino una cauzione pari a PLN 250 000.

14 A tale proposito occorre ricordare, innanzitutto, che il diritto dei soggetti passivi, garantito dall'art. 17 della sesta direttiva IVA, di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA che ha già gravato a monte sui beni acquisiti e i servizi loro prestati costituisce, secondo una costante giurisprudenza, un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa comunitaria (v. segnatamente, in questo senso, sentenze 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Molenheide e a., Racc. pag. I-7281, punto 47, nonché 25 ottobre 2001, causa C-78/00, Commissione/Italia, Racc. pag. I-8195, punto 28).

15 Come ripetutamente sottolineato dalla Corte, risulta che 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 va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni effettuate a monte (v., in particolare, sentenze 6 luglio 1995, causa C-62/93, BP Soupergaz, Racc. pag. I-1883, punto 18; 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa e a., Racc. pag. I-1577, punto 43, nonché 18 dicembre 2007, causa C-368/06, Cedilac, Racc. pag. I-12327, punto 31).

16 Occorre inoltre rilevare che, quando, per un periodo d'imposta, l'importo dell'imposta deducibile oltrepassa l'importo dell'imposta dovuta e il soggetto passivo non può quindi effettuare la detrazione per imputazione ai sensi dell'art. 18, n. 2, della sesta direttiva IVA, il n. 4 della medesima disposizione prevede che gli Stati membri possono riportare l'eccedenza al periodo successivo o procedere a rimborso secondo modalità da essi stabilite.

17 Relativamente a tale ultima possibilità, su cui verte la causa principale, la Corte ha precisato che, se gli Stati membri dispongono di una libertà di manovra certa nello stabilire le modalità di rimborso dell'eccedenza di IVA, dette modalità non devono ledere il principio della neutralità del sistema tributario dell'IVA gravando il soggetto passivo, in tutto o in parte, del peso di tale imposta. Modalità del genere devono segnatamente consentire al soggetto passivo di recuperare, in condizioni adeguate, la totalità del credito risultante da detta eccedenza di IVA, il che implica che il rimborso sia effettuato, entro un termine ragionevole, mediante pagamento con somme liquide di denaro o in un modo equivalente, e che, in ogni caso, il sistema di rimborso adottato non deve far correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo (v. sentenza Commissione/Italia, cit., punti 32-34).

18 È pertanto alla luce di detti principi fondamentali del sistema comune dell'IVA, ricordati ai punti precedenti, che va esaminata la questione sottoposta dalla giurisdizione remittente.

19 Dalla decisione di rinvio risulta che le disposizioni della legge sull'IVA, che fissano le modalità di rimborso al soggetto passivo dell'eccedenza dell'imposta in parola, stabiliscono che l'amministrazione tributaria dispone di un termine di 60 giorni, che decorrono a partire dal deposito della dichiarazione dell'IVA da parte del soggetto passivo, per effettuare detto rimborso, ma che tale termine è prorogato a 180 giorni quando si tratti, come nel caso della ricorrente della causa principale, di nuovi soggetti passivi che non hanno prestato «cauzione», ai sensi dell'art. 97, n. 7, della medesima legge.

20 È quindi giocoforza constatare che i nuovi soggetti passivi sono soggetti a modalità di rimborso dell'eccedenza dell'IVA versata più onerose di quelle che gravano sugli altri

soggetti passivi. Essi devono quindi sopportare, quanto meno per l'importo dell'eccedenza dell'IVA da rimborsare, l'onere fiscale dell'IVA durante un lasso di tempo particolarmente lungo.

21 La Repubblica di Polonia chiarisce che tale proroga del termine è giustificata per il fatto che si tratta di nuovi soggetti passivi dell'IVA, non ancora noti all'amministrazione tributaria e riguardo ai quali è necessario effettuare controlli più approfonditi, al fine di evitare qualsiasi frode ed evasione fiscale.

22 Va ricordato, come la Corte ha già avuto occasione di precisare, che gli Stati membri hanno un legittimo interesse ad intraprendere azioni volte a proteggere i loro interessi finanziari e che la lotta contro ogni possibile frode, evasione e abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva IVA (v., in questo senso, sentenze Molenheide e a., cit., punto 47; 21 febbraio 2006, causa C-255/02, Halifax e a., Racc. pag. I-1609, punto 71, nonché 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, Kittel e Recolta Recycling, Racc. pag. I-6161, punto 54).

23 Ciò non di meno, come ricordato dall'avvocato generale al paragrafo 20 delle sue conclusioni, gli Stati membri devono, conformemente al principio di proporzionalità, far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente detto obiettivo, portino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa comunitaria, quale il principio fondamentale del diritto alla detrazione dell'IVA (v. sentenze Molenheide e a., cit., punti 46 e 47; 27 settembre 2007, causa C-409/04, Teleos e a., Racc. pag. I-7797, punti 52 e 53, nonché 21 febbraio 2008, causa C-271/06, Netto Supermarkt, Racc. pag. I-771, punti 19 e 20).

24 Orbene, a tale proposito, dalla giurisprudenza risulta che una normativa nazionale che fissa modalità di rimborso dell'eccedenza dell'IVA più gravose per una categoria di soggetti passivi sulla base di un presunto rischio di frode, senza che sia consentito al contribuente dimostrare l'assenza di frodi o evasioni fiscali al fine di beneficiare di condizioni meno severe, non costituisce un mezzo proporzionato all'obiettivo della repressione delle frodi e delle evasioni fiscali ed incide in misura eccessiva sugli obiettivi e sui principi della sesta direttiva IVA (v., per analogia, in materia di esclusione di

detrazioni, sentenza 19 settembre 2000, cause riunite C-177/99 e C-181/99, Ampafrance e Sanofi, Racc. pag. I-7013, punto 62, nonché, in materia di sequestro conservativo, sentenza Molenheide e a., cit., punto 51).

25 Come constatato al punto 20 della presente sentenza, ciò si verifica proprio con riferimento alla normativa nazionale di cui alla causa principale.

26 Dalla decisione di rinvio, infatti, risulta che l'art. 97, nn. 5 e 7, della legge sull'IVA si applica in modo generale e preventivo ai nuovi soggetti passivi, senza che sia loro consentito di dimostrare l'assenza di un rischio di frodi o evasioni fiscali.

27 Allo stesso modo, le disposizioni nazionali in causa non appaiono conformi alla condizione posta dalla giurisprudenza, ricordata al punto 17 della presente sentenza, secondo cui il rimborso dell'eccedenza dell'IVA dev'essere effettuato entro un termine ragionevole. Come precisato nella decisione di rinvio, infatti, il termine di 180 giorni per il rimborso previsto per i nuovi contribuenti è, da un lato, sei volte superiore al termine applicabile per la liquidazione dell'IVA e, dall'altro, tre volte superiore al termine applicato agli altri soggetti passivi, e ciò senza che le autorità polacche abbiano esposto elementi che consentano di chiarire la necessità di predisporre, al fine di lottare contro la frode e l'evasione fiscali, una differenza di trattamento talmente considerevole.

28 Del resto, un termine così lungo appare ancora meno necessario se si considera che, in ogni caso, l'amministrazione tributaria, in base all'art. 87, n. 2, della legge sull'IVA, può prolungare il termine di 60 giorni entro cui il rimborso va effettuato qualora la fondatezza del rimborso esiga un esame supplementare per ottenere le precisazioni necessarie.

29 Infine, relativamente alla possibilità offerta ai nuovi soggetti passivi dall'art. 97, n. 7, della legge sull'IVA di versare una cauzione per poter fruire del termine ordinario

di 60 giorni per ottenere il rimborso dell'eccedenza dell'IVA, essa non è tale da rimettere in discussione le considerazioni esposte ai punti precedenti.

30 Infatti, come addotto dalla Commissione, la cauzione in parola non è proporzionata né all'importo dell'eccedenza dell'IVA da rimborsare né alle dimensioni economiche del soggetto passivo.

31 In particolare, il deposito di una cauzione del genere, contrariamente a quanto richiesto dalla giurisprudenza citata al punto 17 della presente sentenza, è tale da esporre ad un rischio non trascurabile le imprese che abbiano iniziato da poco la loro attività e che, perciò, possono non disporre di risorse finanziarie significative.

32 In realtà l'obbligo di prestare detta cauzione, per potersi avvalere del termine normalmente applicabile, ha solamente l'effetto di sostituire l'onere finanziario relativo all'immobilizzazione per 180 giorni dell'importo dell'eccedenza dell'IVA con quello attinente all'immobilizzazione dell'importo della cauzione. Il che risulta ancora meno giustificato in quanto, da un lato, quest'ultimo importo, come nella causa principale, può essere più elevato dell'importo dell'eccedenza dell'IVA di cui trattasi e, dall'altro, la durata dell'immobilizzazione della cauzione è più lunga del termine per il rimborso dell'eccedenza dell'IVA previsto per i nuovi soggetti passivi. Ai sensi dell'art. 97, n. 6, della legge sull'IVA, infatti, la cauzione può essere liberata solo dopo dodici mesi, purché il soggetto passivo abbia saldato l'insieme delle imposte dovute allo Stato relative a tale periodo.

33 Ciò premesso, occorre risolvere la prima questione nel senso che l'art. 18, n. 4, della sesta direttiva IVA e il principio di proporzionalità ostano a che una normativa nazionale, quale quella oggetto della causa principale, che, per consentire i controlli necessari ad evitare evasioni e frodi fiscali, estende da 60 a 180 giorni, da contarsi a partire dal deposito della dichiarazione IVA da parte del soggetto passivo, il termine a disposizione dell'amministrazione tributaria nazionale per rimborsare ad una categoria di soggetti passivi l'eccedenza dell'IVA, salvo quando questi ultimi depositino una cauzione pari a PLN 250 000.

Sulla seconda questione

34 Con la seconda questione la giurisdizione del rinvio chiede, in sostanza, se le disposizioni di cui all'art. 97, nn. 5 e 7, della legge sull'IVA possano essere considerate come «misure particolari di deroga» allo scopo di evitare talune frodi o evasioni fiscali, ai sensi dell'art. 27, n. 1, della sesta direttiva IVA.

35 Va ricordato a tale proposito che l'art. 27, n. 1, della sesta direttiva IVA subordina la possibilità per uno Stato membro d'introdurre siffatte misure di deroga ad una procedura specifica, la quale prevede segnatamente l'accordo del Consiglio che delibera all'unanimità.

36 Orbene, come sottolineato dall'avvocato generale al paragrafo 39 delle sue conclusioni e come correttamente fatto valere dalla Commissione, dal fascicolo non risulta che le misure in parola siano state autorizzate dal Consiglio, conformemente alla disposizione citata, in quanto misure particolari di deroga alla sesta direttiva IVA.

37 In tale contesto, disposizioni come quelle di cui all'art. 97, nn. 5 e 7, della legge sull'IVA non possono rientrare nell'ambito di applicazione di detto art. 27, n. 1.

38 Di conseguenza occorre risolvere la seconda questione nel senso che disposizioni come quelle in discussione nella causa principale non costituiscono «misure particolari di deroga» volte ad evitare talune frodi o evasioni fiscali, ai sensi dell'art. 27, n. 1, della sesta direttiva IVA.

Sulle spese

39 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento 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 (Prima Sezione) dichiara:

1) **L'art. 18, n. 4, della 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, come modificata dalla direttiva del Consiglio 12 dicembre 2005, 2005/92/CE, e il principio di proporzionalità ostano ad una normativa nazionale, quale quella oggetto della causa principale, che per consentire i controlli necessari ad evitare evasioni e frodi fiscali estenda da 60 a 180 giorni, a decorrere dal deposito della dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto da parte del soggetto passivo, il termine a disposizione dell'amministrazione tributaria nazionale per rimborsare ad una categoria di soggetti passivi l'eccedenza dell'imposta sul valore aggiunto, salvo quando questi ultimi depositino una cauzione pari a PLN 250 000.**

2) **Disposizioni come quelle in discussione nella causa principale non costituiscono «misure particolari di deroga» volte ad evitare talune frodi o evasioni fiscali ai sensi dell'art. 27, n. 1, della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 2005/92.**

Firme