

## Downloaded via the EU tax law app / web

SENTENZA DELLA CORTE (Sesta Sezione)

16 maggio 2013 (\*)

«Imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 66, lettere da a) a c) – Prestazioni di servizi di trasporto e di spedizione – Esigibilità – Data dell’incasso del prezzo e non oltre il 30° giorno successivo alla prestazione – Emissione anteriore della fattura»

Nella causa C-169/12,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia), con decisione del 4 gennaio 2012, pervenuta in cancelleria il 10 aprile 2012, nel procedimento

**TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o.**

contro

**Minister Finansów,**

LA CORTE (Sesta Sezione),

composta da M. Berger, presidente di sezione, A. Borg Barthet (relatore) e E. Levits, giudici,

avvocato generale: M. Wathelet

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la TNT Express Worldwide (Poland) sp. z o.o., da Z. Modzelewski e M. Militz, in qualità di consiglieri;
- per il governo polacco, da M. Szpunar e B. Majczyna, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da J. Hottiaux e C. Soulay, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l’avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

### **Sentenza**

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull’interpretazione dell’articolo 66, lettere da a) a c), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2008/117/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008 (GU L 14, pag. 7; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell’ambito di una controversia tra la TNT Express

Worldwide (Poland) sp. z o.o. (in prosieguo: la «TNT») e il Minister Finansów (Ministro delle Finanze), in merito alla determinazione del momento in cui diventa esigibile l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»).

## **Contesto normativo**

### *La normativa dell'Unione*

3 Conformemente al considerando 24 della direttiva IVA:

«Le nozioni di fatto generatore ed esigibilità dell'imposta dovrebbero essere armonizzate affinché l'introduzione e le modificazioni successive del sistema comune di IVA abbiano effetto in tutti gli Stati membri alla stessa data».

4 Ai sensi dell'articolo 63 di detta direttiva:

«Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi».

5 In forza dell'articolo 64 della medesima direttiva:

«1. Se comportano versamenti di acconti o pagamenti successivi, le cessioni di beni diverse da quelle aventi per oggetto la locazione di un bene per un dato periodo o la vendita a rate di un bene di cui all'articolo 14, paragrafo 2, lettera b), e le prestazioni di servizi si considerano effettuate al momento della scadenza dei periodi cui si riferiscono tali acconti o pagamenti.

2. (...)

Gli Stati membri possono stabilire che, in taluni casi, diversi da quelli di cui al primo comma, le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate in modo continuativo nell'arco di un periodo di tempo si considerano effettuate almeno alla scadenza di un termine di un anno».

6 L'articolo 65 della direttiva IVA dispone quanto segue:

«In caso di pagamento di acconti anteriore alla cessione di beni o alla prestazione di servizi, l'imposta diventa esigibile al momento dell'incasso, a concorrenza dell'importo incassato».

7 L'articolo 66 della direttiva IVA così dispone:

«In deroga agli articoli 63, 64 e 65, gli Stati membri possono stabilire che, per talune operazioni o per talune categorie di soggetti passivi, l'imposta diventi esigibile in uno dei momenti seguenti:

- a) non oltre il momento dell'emissione della fattura;
- b) non oltre il momento dell'incasso del prezzo;
- c) in caso di mancata o tardiva emissione della fattura, entro un periodo determinato a decorrere dalla data in cui ha luogo il fatto generatore dell'imposta.

(...)».

8 A norma dell'articolo 167 della stessa direttiva:

«Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».

9 La direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010 (GU L 189, pag. 1), ha introdotto un articolo 167 bis, che doveva essere recepito dagli Stati membri entro il 31 dicembre 2012 e il cui tenore letterale è il seguente:

«Gli Stati membri possono prevedere, nel quadro di un regime opzionale, che il diritto a detrazione di un soggetto passivo per il quale l'IVA diventa esigibile solamente a norma dell'articolo 66, lettera b), sia postposto fino al pagamento dell'IVA, al suo fornitore/prestatore, relativa ai beni ceduti o servizi resi a detto soggetto passivo.

Gli Stati membri che applicano il regime opzionale di cui al primo comma fissano, per i soggetti passivi che optano per tale regime nel loro territorio, una soglia basata sul fatturato annuo del soggetto passivo calcolato a norma dell'articolo 288. Tale soglia non può essere superiore a 500 000 EUR o al controvalore in moneta nazionale. Gli Stati membri possono, previa consultazione del comitato IVA, applicare una soglia fino a 2 000 000 di EUR o al controvalore in moneta nazionale. Tuttavia tale consultazione del comitato IVA non è necessaria per gli Stati membri che al 31 dicembre 2012 abbiano applicato una soglia superiore a 500 000 EUR o al controvalore in moneta nazionale.

Gli Stati membri informano il comitato IVA in merito alle misure legislative nazionali adottate in applicazione del primo comma».

#### *La normativa polacca*

10 In applicazione dell'articolo 19, paragrafi 1, 4 e 13, punto 2, della legge dell'11 marzo 2004, relativa all'imposta sui beni e sui servizi (ustawa o podatku od towarów i usług, Dz. U. n. 54, pos. 535; in prosieguo: la «legge sull'IVA»):

«1. L'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione del bene o la prestazione del servizio, salvo quanto disposto dai paragrafi da 2 a 21 del presente articolo, dall'articolo 14, paragrafo 6, dall'articolo 20 e dall'articolo 21, paragrafo 1.

(...)

4. Se la cessione del bene o la prestazione del servizio devono essere documentate da una fattura, l'imposta diventa esigibile al momento di emissione della fattura, ma non oltre il 7° giorno a decorrere dalla data della cessione del bene o della prestazione del servizio.

(...)

13. L'imposta diventa esigibile nel momento:

(...)

2) del totale o parziale incasso del prezzo, ma non oltre il 30° giorno a decorrere dalla data della prestazione di servizi:

a) di trasporto di persone e di merci per ferrovia, con veicoli senza guida di rotaia, con le navi d'altura, con mezzi di trasporto di navigazione interna e costiera, con traghetti, con aerei e con elicotteri,

b) di spedizione e di trasbordo,

- c) nei porti marittimi e commerciali,
- d) edili e di montaggio».

### **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

11 Nell'ambito della sua attività economica, la TNT, società a responsabilità limitata con sede in Varsavia (Polonia), effettua prestazioni di servizi di distribuzione della corrispondenza, di trasporto e di spedizione.

12 La TNT redige ogni settimana per i propri clienti una fattura con IVA. Per singoli clienti, che acquistano numerosi servizi, le fatture vengono emesse secondo la frequenza concordata. Le fatture riportano quindi tutti i servizi effettuati per tale cliente specifico per un determinato periodo imponibile. Il termine di pagamento del credito di cui la fattura fa fede è normalmente fissato a 7, 14 o 21 giorni dalla data di emissione di quest'ultima. La TNT tiene conto del fatturato risultante da una determinata fattura nel periodo d'imposta per il quale essa è stata emessa.

13 Di conseguenza, ai fini della determinazione del momento in cui sorge l'imposta, la TNT non suddivide i servizi compresi nella fattura tra, da un lato, servizi di corriere e, dall'altro, servizi di trasporto e di spedizione. Dato che le fatture vengono emesse al più tardi negli ultimi giorni del periodo d'imposta, l'imposta relativa ai servizi prestati nel mese considerato viene iscritta nei registri e nelle dichiarazioni IVA presentati per il mese della prestazione di servizi.

14 In tale contesto, la TNT si è rivolta al Minister Finansów per ottenere un parere individuale sulle disposizioni del diritto tributario applicabili al settore dell'imposta sui beni e sui servizi e, segnatamente, sulla questione se detta società avesse il diritto, ai sensi dell'articolo 19, paragrafo 13, punto 2, della legge relativa all'IVA, di tener conto del fatturato nel periodo d'imposta di emissione della fattura, sebbene non avesse percepito in detto periodo alcun pagamento e non fossero ancora trascorsi 30 giorni dalla prestazione del servizio di cui trattasi, o se, nell'ipotesi negativa, essa avesse il diritto di considerare, quale data del sorgere del debito d'imposta, quella di emissione della fattura, conformemente all'articolo 19, paragrafo 4, della legge relativa all'IVA, senza tener conto delle condizioni di cui all'articolo 19, paragrafo 3, punto 2, di detta legge, il che sarebbe contrario all'articolo 66 della direttiva IVA.

15 In un'interpretazione individuale del 14 dicembre 2009, il Minister Finansów ha ritenuto infondato il punto di vista della TNT. Trattandosi di prestazioni di servizi di distribuzione della corrispondenza fornite dalla TNT, il Minister Finansów ha considerato che l'imposta dovuta sorgeva conformemente ai principi generali fissati nell'articolo 19, paragrafi 1 e 4, della legge relativa all'IVA. Riguardo agli altri servizi (trasporto e spedizione), il momento del sorgere del debito d'imposta deve essere fissato in base alle norme previste dall'articolo 19, paragrafo 13, punto 2, della legge relativa all'IVA. Per tali servizi, l'imposta deve essere indicata nella dichiarazione relativa al mese in cui è sorto il debito d'imposta e non al mese in cui è stata emessa la fattura che documenta i servizi.

16 La TNT ha quindi proposto ricorso dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny à Varsovie (Tribunale amministrativo del Voivodato di Varsavia). A sostegno del proprio ricorso, essa ha espresso l'opinione secondo cui essa aveva il diritto, in riferimento a tutti i servizi prestati, sia di distribuzione della corrispondenza sia di trasporto e di spedizione, di prendere in considerazione ai fini dell'IVA il fatturato nel periodo d'imposta durante il quale è stata emessa la fattura che documenta un dato servizio, ancorché in tale periodo non abbia incassato il prezzo né sia scaduto il termine di 30 giorni dalla data della prestazione di tali servizi.

17 Con sentenza del 30 settembre 2010, il Wojewódzki Sąd Administracyjny ha respinto il ricorso della TNT la quale, pertanto, ha proposto ricorso per cassazione dinanzi al Naczelny Sąd Administracyjny (Tribunale amministrativo supremo).

18 Con il proprio ricorso per cassazione, la TNT contesta al Wojewódzki Sąd Administracyjny di aver interpretato erroneamente l'articolo 19, paragrafo 13, punto 2, lettere a) e b), della legge sull'IVA, non avendo preso in considerazione gli articoli da 63 a 66 della direttiva IVA. Secondo la TNT, l'articolo 66 della direttiva IVA prevede che il debito d'imposta sorga in seguito al verificarsi di un determinato fatto generatore, ma non oltre la data dell'incasso del prezzo. Per contro, le norme nazionali dispongono, a torto, che l'incasso del prezzo fa sorgere il debito d'imposta, ma non oltre un termine prestabilito (30 giorni) dalla data della prestazione del servizio.

19 Nell'esame del ricorso per cassazione, il giudice del rinvio ha espresso dubbi circa l'interpretazione dell'articolo 66 della direttiva IVA e ha ritenuto che la fondatezza dei motivi dedotti dalla TNT andasse valutata alla luce dell'interpretazione delle disposizioni di tale direttiva.

20 Ciò considerato, il Naczelny Sąd Administracyjny ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se le disposizioni di cui all'articolo 66, lettere da a) [a] c), della direttiva [IVA] debbano essere interpretate nel senso che, in caso di emissione, da parte del soggetto passivo d'imposta, della fattura che documenti il servizio incluso nell'ambito della prerogativa dello Stato contemplata [dall']articolo in questione (in deroga agli articoli da 63 [a] 65 della direttiva [IVA]), è possibile determinare l'esigibilità dell'imposta (del debito d'imposta), sul fondamento dell'articolo 66, lettera b), della direttiva [IVA], per il giorno del pagamento, e comunque non più tardi del 30° giorno dalla data di prestazione del servizio.

2) Se le disposizioni di cui all'articolo 66, lettere a) e b), della direttiva [IVA] debbano essere interpretate nel senso che ostano alle norme nazionali polacche adottate con l'articolo 19, paragrafo 13, punto 2, lettere a) e b), della legge [relativa all'IVA], il quale prevede che il momento in cui sorge il debito d'imposta (il fatto generatore dell'imposta per alcune operazioni) relativo ai servizi di trasporto e di spedizione sia il momento del totale o parziale incasso del prezzo, ma non oltre il 30° giorno a decorrere dalla data della prestazione di tali servizi, anche quando viene emessa e consegnata all'acquirente una fattura, non oltre sette giorni dalla prestazione del servizio, che prevede un termine di pagamento dilazionato, e l'acquirente del servizio ha il diritto alla detrazione dell'imposta versata a monte per il periodo durante il quale ha ricevuto la fattura, indipendentemente dal fatto di aver pagato il servizio».

### **Sulle questioni pregiudiziali**

21 Con le sue due questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 66 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che osta a una normativa nazionale che prevede che l'IVA diventi esigibile, riguardo ai servizi di trasporto e di spedizione, alla data del totale o parziale incasso del prezzo, ma non oltre il 30° giorno a decorrere dalla data della prestazione di tali servizi, anche quando la fattura viene emessa prima e prevede un termine di pagamento dilazionato.

22 Si deve constatare anzitutto che dalla direttiva IVA risulta che quest'ultima diventa esigibile, in linea di principio, nel momento stesso in cui si verifica il fatto generatore di tale imposta. L'articolo 63 di detta direttiva riflette questo principio fondamentale, disponendo che il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile alla data in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi.

23 Tuttavia, l'articolo 66 della direttiva IVA autorizza gli Stati membri a prevedere che l'IVA diventi esigibile dopo che si è verificato il fatto generatore in uno dei tre momenti seguenti, ossia non oltre il momento dell'emissione della fattura, non oltre il momento dell'incasso del prezzo o, in caso di mancata o tardiva emissione della fattura, entro un periodo determinato a decorrere dalla data in cui ha luogo il fatto generatore dell'imposta.

24 L'articolo 66 della direttiva IVA, dato che costituisce una deroga alla norma enunciata all'articolo 63 della medesima, deve essere interpretato restrittivamente (v., per analogia, sentenza del 7 marzo 2013, Efir, C-19/12, punto 31).

25 Sebbene il fatto che il legislatore abbia ampiamente esteso il campo d'applicazione delle deroghe ammissibili induca a ritenere che esso abbia inteso concedere agli Stati membri un'ampia discrezionalità (v. sentenza del 26 ottobre 1995, Italitica, C-144/94, Racc. pag. I-3653, punto 15), ciò non consente tuttavia di ritenere che uno Stato membro disponga di un margine di discrezionalità per determinare un momento di esigibilità dell'imposta diverso da uno di quelli previsti all'articolo 66, lettere da a) a c), della direttiva IVA.

26 Orbene, in primo luogo, l'articolo 19, paragrafo 13, punto 2, della legge relativa all'IVA stabilisce che, per quanto concerne talune operazioni, nel caso di specie i servizi di trasporto e di spedizione, l'imposta diventa esigibile alla data del totale o parziale incasso del prezzo, ma non oltre il 30° giorno a decorrere dalla data della prestazione del servizio di cui trattasi.

27 In secondo luogo, va rilevato che, conformemente all'articolo 66, lettera b), della direttiva IVA, gli Stati membri possono stabilire che, per talune operazioni o per talune categorie di soggetti passivi, l'IVA diventi esigibile «(...) non oltre il momento dell'incasso del prezzo». Tale disposizione fissa dei termini e indica l'ultimo momento dell'esigibilità dell'IVA per determinate operazioni che uno Stato membro ha deciso di disciplinare in tal modo. Questo momento corrisponde all'incasso del prezzo dell'operazione.

28 La Corte ha avuto occasione di interpretare l'articolo 10, paragrafo 2, della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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) [divenuto articolo 66, lettera a), della direttiva IVA], nel senso che, quando uno Stato membro opta per la deroga prevista dalla medesima disposizione, vale a dire quando esso rende l'imposta esigibile non oltre la data di emissione della fattura o del documento che ne fa le veci, esso ha la facoltà, contemplata dal terzo trattino di detto articolo 10, paragrafo 2, della direttiva 77/388 [divenuto articolo 66, lettera c), della direttiva IVA], di stabilire che l'imposta diventa esigibile, «in caso di mancata o tardiva emissione della fattura o del documento che ne fa le veci, entro un periodo determinato a decorrere dalla data in cui ha luogo il fatto generatore dell'imposta» (v. sentenza Italitica, cit., punto 22).

29 Si deve rilevare altresì che la Corte, nella medesima sentenza, ha aggiunto che, «(...) se siffatta facoltà non è stata prevista quando uno Stato membro opta per la deroga di cui al secondo trattino [dell'articolo 10, paragrafo 2, della direttiva 77/388, divenuto articolo 66, lettera b), della direttiva IVA], ciò è dovuto verosimilmente al fatto che il legislatore [dell'Unione] ha considerato che l'interesse dell'operatore economico ad incassare il corrispettivo del servizio prestato

rappresentava un incentivo sufficiente a garantire il pagamento rapido della prestazione» (v., in tal senso, sentenza *Italitica*, cit., punto 23).

30 Ne consegue che il legislatore non ha previsto alcuna facoltà per uno Stato membro che sceglie l'opzione contemplata dall'articolo 66, lettera b), della direttiva IVA di stabilire un termine in cui l'imposta diventa esigibile. Inoltre, l'applicazione dell'articolo 66, lettera c), di tale direttiva e il termine che esso prevede possono essere connessi solamente a quella di detto articolo, lettera a), in quanto il termine è subordinato alla mancata o tardiva emissione della fattura e non al mancato o tardivo incasso del prezzo.

31 Occorre altresì ricordare che, come emerge dal considerando 24 della direttiva IVA, le nozioni di «fatto generatore» ed «esigibilità dell'imposta» dovrebbero essere armonizzate affinché l'introduzione e le modificazioni successive del sistema comune di IVA abbiano effetto alla stessa data. Il legislatore dell'Unione ha inteso armonizzare al massimo in tutti gli Stati membri la data in cui sorge il debito d'imposta al fine di garantirne un prelievo uniforme.

32 Ciò considerato, la situazione in cui il debito d'imposta sorge non oltre il 30° giorno a decorrere dalla data della prestazione del servizio, sempre che l'incasso del prezzo non sia avvenuto prima di tale data, non è conforme alla direttiva IVA, poiché una formulazione siffatta equivarrebbe ad associare il disposto dell'articolo 66, lettera b), di detta direttiva ad un termine in cui l'imposta diventa esigibile.

33 Al riguardo, il giudice del rinvio ritiene che sussistano dubbi sulla questione se gli Stati membri, nel periodo precedente l'adozione dell'articolo 167 bis della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2010/45, fossero autorizzati a introdurre un sistema in cui il differimento del momento in cui l'imposta diventa esigibile presso il fornitore non corrispondeva al differimento del momento in cui sorgeva il diritto alla detrazione dell'IVA versata a monte in capo all'acquirente, il quale poteva effettuare la detrazione una volta ricevuta la fattura.

34 Occorre rilevare che detto articolo 167 bis della direttiva IVA è stato introdotto allo scopo di consentire agli Stati membri di introdurre una deroga, relativa alla data in cui il diritto alla detrazione può essere esercitato per i soggetti passivi che dichiarano l'IVA nell'ambito di un regime facoltativo di contabilità di cassa diretto a semplificare il pagamento dell'imposta per le piccole imprese.

35 A tal riguardo è giocoforza constatare che, sebbene detto articolo 167 bis si riferisca direttamente all'articolo 66, lettera b), della direttiva IVA, questa disposizione concerne la fissazione del momento in cui l'acquirente può avvalersi del proprio diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte. Orbene, il procedimento pendente dinanzi al giudice nazionale verte esclusivamente sulla questione dell'esigibilità dell'imposta presso il fornitore.

36 Alla luce delle suesposte considerazioni, si deve rispondere alle questioni sollevate dichiarando che l'articolo 66 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che osta a una normativa nazionale che prevede che l'IVA diventi esigibile, riguardo ai servizi di trasporto e di spedizione, alla data del totale o parziale incasso del prezzo, ma non oltre il 30° giorno a decorrere dalla data della prestazione di tali servizi, anche quando la fattura viene emessa prima e prevede un termine di pagamento dilazionato.

### **Sulle spese**

37 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, 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 66 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2008/117/CE del Consiglio, del 16 dicembre 2008, dev'essere interpretato nel senso che osta a una normativa nazionale che prevede che l'imposta sul valore aggiunto diventi esigibile, riguardo ai servizi di trasporto e di spedizione, alla data del totale o parziale incasso del prezzo, ma non oltre il 30° giorno a decorrere dalla data della prestazione di tali servizi, anche quando la fattura viene emessa prima e prevede un termine di pagamento dilazionato.**

Firme

\* Lingua processuale: il polacco.