

## Downloaded via the EU tax law app / web

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

16 marzo 2017 (\*)

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto – Principio della neutralità fiscale – Normativa nazionale che prevede un limite massimo fisso dell'importo del rimborso o della compensazione del credito o dell'eccedenza dell'imposta sul valore aggiunto»

Nella causa C-211/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Commissione tributaria provinciale di Torino (Italia), con ordinanza del 22 marzo 2016, pervenuta in cancelleria il 15 aprile 2016, nel procedimento

### **Bimotor SpA**

contro

**Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale II di Torino,**

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da A. Prechal, presidente di sezione, A. Rosas (relatore) ed E. Jarašiūnas, giudici,

avvocato generale: E. Sharpston

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per l'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale II di Torino, da G. Alfieri, in qualità di agente;
- per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da G. De Socio, avvocato dello Stato;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios, F. Tomat e M. Owsiany-Hornung, 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 183, primo comma, 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), come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010 (GU 2010, L 189, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra la Bimotor SpA e l'Agenzia delle Entrate – Direzione Provinciale II di Torino (Italia) (in prosieguo: l'«amministrazione tributaria provinciale»), in merito a un atto di recupero relativo all'imposta sul reddito delle società per il 2013.

## **Contesto normativo**

### *Diritto dell'Unione*

3 L'articolo 167 della direttiva IVA così prevede:

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

4 L'articolo 168 di tale direttiva enuncia quanto segue:

«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'[imposta sul valore aggiunto (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 Ai termini dell'articolo 178 della medesima direttiva, che figura nel capo 4, rubricato «Modalità di esercizio del diritto a detrazione», del titolo X di quest'ultima:

«Per poter esercitare il diritto a detrazione, il soggetto passivo deve soddisfare le condizioni seguenti:

a) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera a), relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, essere in possesso di una fattura redatta conformemente alle sezioni da 3 a 6, del capo 3, del titolo XI;

(...)».

6 L'articolo 179 della direttiva IVA è del seguente tenore:

«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.

Tuttavia gli Stati membri possono obbligare i soggetti passivi che effettuano le operazioni occasionali di cui all'articolo 12 a esercitare il diritto a detrazione soltanto al momento della cessione».

7 Ai sensi dell'articolo 183 di tale direttiva:

«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.

Tuttavia, gli Stati membri possono rifiutare il rimborso o il riporto se l'eccedenza è insignificante».

8 L'articolo 252, paragrafo 2, della medesima direttiva così dispone:

«Gli Stati membri fissano la durata del periodo d'imposta ad un mese, due mesi ovvero tre mesi.

Tuttavia, gli Stati membri possono stabilire una durata diversa, comunque non superiore ad un anno».

#### *Diritto italiano*

9 L'articolo 17 del decreto legislativo del 9 luglio 1997, n. 241 – Norme di semplificazione degli adempimenti dei contribuenti in sede di dichiarazione dei redditi e dell'imposta sui valore aggiunto, nonché di modernizzazione del sistema di gestione delle dichiarazioni (GURI n. 174 del 28 luglio 1997, pag. 9; in prosieguo: il «decreto legislativo n. 241/1997»), così dispone:

«1. I contribuenti eseguono versamenti unitari delle imposte, dei contributi dovuti all'[Istituto nazionale della previdenza sociale (INPS)] e delle altre somme a favore dello Stato, delle regioni e degli enti previdenziali, con eventuale compensazione dei crediti, dello stesso periodo, nei confronti dei medesimi soggetti, risultanti dalle dichiarazioni e dalle denunce periodiche presentate successivamente alla data di entrata in vigore del presente decreto. Tale compensazione deve essere effettuata entro la data di presentazione della dichiarazione successiva. La compensazione del credito annuale o relativo a periodi inferiori all'anno dell'[IVA], per importi superiori a 5.000 euro annui, può essere effettuata a partire dal giorno sedici del mese successivo a quello di presentazione della dichiarazione o dell'istanza da cui il credito emerge.

2. Il versamento unitario e la compensazione riguardano i crediti e i debiti relativi:

a) alle imposte sui redditi, alle relative addizionali e alle ritenute alla fonte riscosse mediante versamento diretto ai sensi dell'articolo 3 del [decreto del Presidente della Repubblica] 29 settembre 1973, n. 602; per le ritenute di cui al secondo comma del citato articolo 3 resta ferma la facoltà di eseguire il versamento presso la competente sezione di tesoreria provinciale dello Stato; in tal caso non è ammessa la compensazione;

b) all'[IVA] dovuta ai sensi degli articoli 27 e 33 del [decreto del Presidente della Repubblica] 26 ottobre 1972, n. 633 e quella dovuta dai soggetti di cui all'articolo 74;

c) alle imposte sostitutive delle imposte sui redditi e dell'[IVA];

(...)».

10 L'articolo 34, primo comma, della legge del 23 dicembre 2000, n. 388 – Disposizioni per la formazione del bilancio annuale e pluriennale dello Stato (legge finanziaria 2001) (GURI n. 302 del 29 dicembre 2000, pag. 5), nella versione applicabile ai fatti del procedimento principale (in prosieguo: la «legge n. 388/2000»), così dispone:

«A decorrere dal 1° gennaio 2001 il limite massimo dei crediti di imposta e dei contributi compensabili ai sensi dell'articolo 17 del decreto legislativo [n. 241/1997], ovvero rimborsabili ai soggetti intestatari di conto fiscale, è fissato in 700 000 euro per ciascun anno solare (...)».

### **Procedimento principale e questione pregiudiziale**

11 Dall'ordinanza di rinvio risulta che la Bimotor vantava, per il 2013, un credito IVA per un importo di EUR 1 727 104. Essa ha provveduto alla compensazione delle imposte dovute facendo valere tale credito a concorrenza di EUR 775 055,72, ossia in misura superiore all'importo di EUR 700 000 autorizzato ai sensi dell'articolo 34, primo comma, della legge n. 388/2000.

12 Nel corso del 2015, l'amministrazione tributaria provinciale ha constatato che la Bimotor, utilizzando il credito IVA oltre EUR 700 000 nell'ambito della compensazione controversa, non aveva adempiuto i suoi obblighi tributari. Essa ha quindi proceduto al recupero dell'imposta sul reddito per la somma di EUR 75 055,72 ritenuta non pagata a causa dell'espunzione di tale importo dalla compensazione, limitata a EUR 700 000. Essa ha inoltre imposto il pagamento di interessi per un importo di EUR 2 870,62 e di una sanzione di EUR 22 516,72, corrispondente al 30% della somma ritenuta non pagata.

13 La Bimotor ha provveduto a regolarizzare la propria situazione. Essa contesta tuttavia il provvedimento con il quale l'amministrazione tributaria provinciale ha effettuato il recupero della somma eccedente l'importo di EUR 700 000 conteggiando sulla stessa gli interessi e irrogando nel contempo le relative sanzioni. A sostegno del proprio ricorso la Bimotor allega che il credito d'imposta da essa vantato è pacifico, ma che l'amministrazione tributaria provinciale, rilevato il superamento dell'importo massimo rimborsabile stabilito dalla normativa nazionale, ha applicato all'eccedenza il regime di recupero e sanzionatorio previsto per gli omessi pagamenti, in tal modo infliggendo sanzioni ancora più gravose di quelle comminate dalla normativa nazionale per il caso in cui il versamento non sia punto eseguito.

14 La Commissione tributaria provinciale di Torino (Italia) ritiene che, prima di pronunciarsi sul ricorso, occorra esaminare la compatibilità con la normativa dell'Unione europea della disciplina nazionale sul fondamento della quale l'amministrazione tributaria provinciale ha adottato il provvedimento contestato.

15 Facendo riferimento ai considerando 5, 7, 13, 30 e 34 della direttiva IVA, il giudice del rinvio ricorda che l'elemento qualificante dell'IVA è la sua neutralità ossia, in altri termini, la sua intrinseca insuscettibilità di qualificarsi come costo ovvero come onere finanziario per gli operatori economici. Orbene, la fissazione di un limite massimo annuo per la compensazione o il rimborso dei crediti IVA determina che, per la parte eccedente, i crediti non compensabili o recuperabili costituiscano invero costi o oneri finanziari – ancorché transitori – per l'operatore economico. Esso si riferisce, in particolare, alla sentenza del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719).

16 Il giudice del rinvio sottolinea poi che il limite all'importo della compensazione ed al rimborso del credito IVA, incidendo unicamente sugli operatori economici tenuti a versare l'IVA in Italia, ha altresì effetti distorsivi della concorrenza, in quanto impone a costoro oneri inesistenti per i loro concorrenti che non corrispondano l'imposta in Italia.

17 In considerazione di tali elementi, la Commissione tributaria provinciale di Torino ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se la disciplina comunitaria in materia di IVA (...) osti alla normativa di uno Stato membro – come

l'articolo 34, comma 1, della legge 23 dicembre 2000, n. 388 – in forza della quale il rimborso o la compensazione di crediti IVA siano consentiti, per singolo anno di imposta, non nella loro interezza ma solo entro un limite massimo predeterminato».

### **Sulla questione pregiudiziale**

18 Con la sua questione, il giudice del rinvio domanda, in sostanza, se l'articolo 183, primo comma, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che limita la compensazione di taluni debiti tributari con crediti IVA ad un importo massimo determinato, per ogni periodo d'imposta.

19 In limine, occorre sottolineare che la questione sollevata dal giudice del rinvio verte sulle modalità di rimborso di un'eccedenza di IVA nell'esercizio del diritto a detrazione da parte di un soggetto passivo, e non sul diniego di tale diritto a detrazione, come avveniva nella causa che ha dato luogo alla sentenza del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719), alla quale detto giudice fa riferimento.

20 A tale riguardo occorre ricordare che la libertà di cui dispongono gli Stati membri, ai sensi della formulazione stessa dell'articolo 183 della direttiva IVA, nello stabilire modalità di rimborso di un'eccedenza di IVA non comporta che dette modalità siano dispensate da qualsivoglia controllo riguardo al diritto dell'Unione (sentenza del 18 ottobre 2012, Mednis, C?525/11, EU:C:2012:652, punto 23 e giurisprudenza ivi citata).

21 Tali modalità non possono ledere il principio di neutralità fiscale, facendo gravare sul soggetto passivo, in tutto o in parte, l'onere dell'IVA. In particolare, esse devono consentire al soggetto passivo di recuperare, in condizioni adeguate, la totalità del credito risultante da un'eccedenza di IVA. Ciò 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 debba far correre alcun rischio finanziario al soggetto passivo (sentenza del 18 ottobre 2012, Mednis, C?525/11, EU:C:2012:652, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).

22 A tale proposito la Corte ha ricordato che il riporto del rimborso di un'eccedenza di IVA a vari periodi d'imposta successivi a quello in cui detta eccedenza è sorta non è necessariamente incompatibile con l'articolo 183, primo comma, della direttiva IVA (sentenza del 18 ottobre 2012, Mednis, C?525/11, EU:C:2012:652, punto 25 e giurisprudenza ivi citata).

23 Nella sentenza del 18 ottobre 2012, Mednis (C?525/11, EU:C:2012:652), la Corte ha esaminato una normativa nazionale che consentiva all'amministrazione tributaria dello Stato membro interessato di riportare il rimborso dell'eccedenza di IVA, superiore al 18% del valore complessivo delle operazioni imponibili effettuate nei periodi d'imposta mensili, fino all'esame da parte di tale amministrazione della dichiarazione fiscale annuale del soggetto passivo. Essa ha statuito, al punto 27 di detta sentenza, che il termine nel corso del quale i soggetti passivi devono sopportare l'onere finanziario dell'IVA, per la parte che eccede la percentuale prevista da tale normativa, non può essere considerato ragionevole e lede il principio di neutralità fiscale.

24 Nella specie, dal fascicolo risulta che la compensazione di cui trattasi nel procedimento principale è quella prevista all'articolo 17 del decreto legislativo n. 241/1997, che consente la compensazione tra debiti e crediti di diversa natura, come le imposte sul reddito, l'IVA o taluni contributi sociali, verso lo Stato o altri enti pubblici. L'importo che può essere portato in compensazione dei debiti è limitato a EUR 700 000, come enuncia l'articolo 34, primo comma, della legge n. 388/2000. L'applicazione della compensazione deve essere indicata nel modello impiegato per il pagamento dei tributi. A tale riguardo va constatato che l'ordinanza di rinvio e i

documenti del procedimento nazionale non consentono di stabilire chiaramente se la Bimotor abbia utilizzato un credito IVA.

25 Secondo l'amministrazione tributaria provinciale e il governo italiano, il limite alla compensazione di cui trattasi nel procedimento principale, previsto all'articolo 34, primo comma, della legge n. 388/2000, è giustificato dalla lotta all'evasione fiscale. Come rilevato dall'amministrazione tributaria provinciale, infatti, il versamento in compensazione di imposte e contributi può facilmente prestarsi a pratiche evasive, poiché esso è un adempimento che rileva direttamente in fase di riscossione, mentre il modello di versamento è privo di documenti a supporto dell'esistenza del credito. Il carattere fittizio di talune operazioni potrebbe essere eventualmente accertato solo dopo vari anni, nel corso dei quali il contribuente avrebbe modo di compensare e, in ipotesi, di abbattere totalmente i propri debiti per imposte dirette. La limitazione dell'importo della compensazione servirebbe per circoscrivere entro limiti ragionevoli la portata del potenziale danno che lo Stato potrebbe subire in conseguenza di comportamenti illeciti dei contribuenti.

26 A tale riguardo, è vero 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 evasione, elusione e abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla direttiva IVA (sentenza del 18 ottobre 2012, Mednis, C-525/11, EU:C:2012:652, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).

27 Tuttavia, conformemente al principio di proporzionalità, gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente tale obiettivo, pregiudichino il meno possibile gli obiettivi e i principi stabiliti dalla normativa dell'Unione, quale il principio fondamentale del diritto alla detrazione dell'IVA (sentenza del 18 ottobre 2012, Mednis, C-525/11, EU:C:2012:652, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).

28 Nel procedimento principale, la limitazione della compensazione non appare, a prima vista, una misura inadeguata, in considerazione della facilità d'esercizio di tale compensazione, che può riguardare debiti di importi considerevoli e di natura diversa, anche nei casi in cui non si sia potuta verificare l'esistenza del credito IVA.

29 Inoltre, il governo italiano e la Commissione europea fanno notare che sussistono altre possibilità di rimborso e di compensazione previste dalla normativa italiana.

30 Orbene, va constatato che, nel procedimento principale, i diversi elementi del fascicolo sottoposto alla Corte non consentono a quest'ultima di valutare se la controversa limitazione della compensazione sia necessaria e permetta di raggiungere efficacemente l'obiettivo della lotta all'evasione fiscale, tenuto conto della frequenza e della portata di una siffatta evasione nonché dell'importo del massimale determinato dalla legge, e se tale limitazione pregiudichi gli obiettivi e i principi stabiliti dalla normativa dell'Unione in materia di IVA, tenuto conto di tutte le possibilità di rimborso contemplate dalla normativa italiana. Come rileva il governo italiano, infatti, ai fini della valutazione del rispetto dei principi dell'Unione, l'articolo 34, primo comma, della legge n. 388/2000 dovrebbe essere esaminato nell'ambito del quadro normativo complessivo previsto dall'ordinamento italiano.

31 In ogni caso, se è vero che spetta alla Corte interpretare il diritto dell'Unione al fine di dare delucidazioni al giudice del rinvio, è quest'ultimo, il solo competente sia per interpretare il diritto nazionale sia per constatare e valutare i fatti di cui alla controversia principale, a dover verificare concretamente se la normativa nazionale rispetti il principio di proporzionalità.

32 Riguardo all'argomento vertente sulla distorsione della concorrenza tra i soggetti passivi che corrispondono l'imposta in Italia e i loro concorrenti, quand'anche fosse pertinente, non è possibile

rispondervi prendendo in considerazione esclusivamente l'articolo 34, primo comma, della legge n. 388/2000. Infatti, come sottolineato al punto 30 della presente sentenza, l'articolo 34, primo comma, di tale legge dovrebbe essere esaminato nell'ambito del quadro normativo complessivo previsto dall'ordinamento italiano.

33 Di conseguenza, occorre rispondere alla questione dichiarando che l'articolo 183, primo comma, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che limita la compensazione di taluni debiti tributari con crediti IVA a un importo massimo determinato, per ogni periodo d'imposta, a condizione che l'ordinamento giuridico nazionale preveda comunque la possibilità per il soggetto passivo di recuperare tutto il credito IVA entro un termine ragionevole.

### **Sulle spese**

34 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 (Settima Sezione) dichiara:

**L'articolo 183, primo comma, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che limita la compensazione di taluni debiti tributari con crediti d'imposta sul valore aggiunto a un importo massimo determinato, per ogni periodo d'imposta, a condizione che l'ordinamento giuridico nazionale preveda comunque la possibilità per il soggetto passivo di recuperare tutto il credito d'imposta sul valore aggiunto entro un termine ragionevole.**

Prechal

Rosas

Jaraši?nas

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 16 marzo 2017.

Il cancelliere

Il presidente della Settima Sezione

A. Calot Escobar

A. Prechal

\* Lingua processuale: l'italiano.