

Downloaded via the EU tax law app / web

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

12 aprile 2018 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 63, 167, 168, da 178 a 180, 182 e 219 – Principio della neutralità fiscale – Diritto alla detrazione dell'IVA – Termine previsto dalla legislazione nazionale per l'esercizio di tale diritto – Detrazione di un supplemento d'IVA versato allo Stato e già oggetto di documenti di rettifica delle fatture iniziali a seguito di avviso di accertamento di maggior imposta – Dies a quo di decorrenza del termine»

Nella causa C-8/17,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Supremo Tribunal de Justiça (Corte suprema, Portogallo), con decisione del 2 gennaio 2017, pervenuta in cancelleria il 9 gennaio 2017, nel procedimento

Biosafe – Indústria de Reciclagens SA

contro

Flexipiso – Pavimentos SA,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da A. Rosas, presidente di sezione, C. Toader e E. Jarašinas (relatore), giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per Biosafe – Indústria de Reciclagens SA, da M. Torres e A. G. Schwalbach, advogados;
- per il governo portoghese, da L. Inez Fernandes, M. Figueiredo e R. Campos Laires, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e M. Afonso, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 30 novembre 2017,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 63, 167, 168, da 178 a 180, 182 e 219 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; in prosieguo: la

«direttiva IVA»), nonché del principio di neutralità fiscale.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia insorta tra la Biosafe – Indústria de Reciclagens SA (in prosieguo: «Biosafe») e Flexipiso – Pavimentos SA (in prosieguo: «Flexipiso»), a seguito del diniego di quest'ultima di rimborsare alla Biosafe un supplemento d'imposta sul valore aggiunto (IVA) versata da quest'ultima a seguito di avviso di accertamento di maggiore imposta.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 63 della direttiva IVA prevede quanto segue:

«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».

4 Il titolo X di tale direttiva, relativo alle detrazioni, contiene un capo 1, intitolato «Origine e portata del diritto a detrazione», e composto dagli articoli da 167 a 172 di essa. L'articolo 167 così dispone:

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

5 Il successivo articolo 168 così recita:

«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'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;

(...)».

6 Il capo 4 del titolo X della direttiva IVA, intitolato «Modalità di esercizio del diritto a detrazione», comprende in particolare gli articoli da 178 a 183. Ai sensi dell'articolo 178:

«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 agli articoli da 220 a 236 e agli articoli 238, 239 e 240;

(...)».

7 Il successivo articolo 179 prevede quanto segue:

«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.

(...)».

8 Ai sensi del successivo articolo 180:

«Gli Stati membri possono autorizzare un soggetto passivo a procedere ad una detrazione che non è stata effettuata conformemente agli articoli 178 e 179».

9 Ai termini del successivo articolo 182, «gli Stati membri determinano le condizioni e le modalità di applicazione degli articoli 180 e 181» della direttiva stessa.

10 L'articolo 219 della direttiva IVA così recita:

«Sono assimilati a una fattura tutti i documenti o messaggi che modificano e fanno riferimento in modo specifico e inequivocabile alla fattura iniziale».

Diritto portoghese

11 Il Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (Codice dell'imposta sul valore aggiunto), nel testo applicabile al procedimento principale (in prosieguo: il «CIVA»), così dispone al suo articolo 7, intitolato «Fatto generatore ed esigibilità dell'imposta»:

«1. Fatto salvo quanto disposto nei successivi paragrafi, l'imposta è dovuta e diventa esigibile:

a) Nelle trasmissioni di beni, quando i beni sono messi a disposizione dell'acquirente;

(...)».

12 L'articolo 8 del codice medesimo così recita:

«1. Salve le disposizioni dell'articolo precedente, a condizione che la trasmissione di beni o la prestazione di servizi implichi l'obbligo di emissione di fattura o di documento equivalente, ai sensi dell'articolo 29, l'imposta diventa esigibile:

a) se è rispettato il termine previsto per l'emissione della fattura o del documento equivalente, al momento della sua emissione;

(...)».

13 Il successivo articolo 19, intitolato «Diritto a detrazione», prevede, al paragrafo 2, quanto segue:

«La detrazione dell'imposta è consentita unicamente a condizione che l'imposta stessa sia esposta nei documenti seguenti, emessi a nome del soggetto passivo ed in suo possesso:

a) in fatture e documenti equivalenti redatti a norma di legge;

(...)».

14 A termini dell'articolo 22, paragrafo 1, del codice medesimo:

«Il diritto a detrazione sorge nel momento in cui l'imposta detraibile diventa esigibile, conformemente a quanto previsto agli articoli 7 e 8, detraendo dall'importo complessivo dell'imposta dovuta per le operazioni fiscali del soggetto passivo, durante un periodo d'imposta, l'importo dell'imposta detraibile divenuta esigibile nel corso del medesimo periodo».

15 Il successivo articolo 29, paragrafo 7, recita come segue:

«Una fattura o un documento equivalente devono essere emessi anche in caso di modifica, per qualsivoglia motivo, della base imponibile di un'operazione o della corrispondente imposta, ivi inclusa l'ipotesi di inesattezza».

16 L'articolo 36, paragrafo 1, del CIVA, prevede che la fattura o un documento equivalente, ai sensi del precedente articolo 29, debbano essere emessi entro il quinto giorno lavorativo successivo alla data in cui l'imposta diventa esigibile ai sensi dell'articolo 7 del codice medesimo. Tuttavia, in caso di assolvimento dell'imposta relativa a una cessione di beni o a una prestazione di servizi non ancora effettuate, la data di emissione del documento giustificativo coinciderà sempre con il percepimento del relativo importo.

17 A termini del successivo articolo 37, paragrafo 1:

«Per poter essere addebitato agli acquirenti delle merci o agli utilizzatori dei servizi, l'importo dell'imposta assolta dev'essere aggiunto al valore della fattura o del documento equivalente».

18 L'articolo 79, paragrafo 1, del codice medesimo così recita:

«L'acquirente dei beni o dei servizi imponibili che sia uno dei soggetti passivi di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), che agisca in tale veste e che non sia in regime di esenzione, è responsabile in solido con il fornitore per il pagamento dell'imposta, qualora la fattura o il documento equivalente, la cui emissione sia obbligatoria ai sensi dell'articolo 29, non sia stata/o redatta/o, contenga un'indicazione inesatta riguardo al nome o all'indirizzo delle parti intervenienti, alla natura o alla quantità dei beni trasmessi o dei servizi forniti, al prezzo o all'importo dell'imposta dovuta».

19 Ai sensi del successivo articolo 98, paragrafo 2:

«Fatte salve le disposizioni speciali, il diritto alla detrazione o al rimborso dell'eccedenza d'imposta può essere esercitato unicamente nei quattro anni successivi, rispettivamente, al sorgere del diritto a detrazione o al versamento dell'eccedenza d'imposta».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

20 Nel corso del periodo compreso tra il febbraio 2008 e il maggio 2010, la Biosafe cedeva alla Flexipiso, soggetta ad IVA, granulato di caucciù prodotto da pneumatici riciclati, per un importo totale di EUR 664 538,77, applicando l'aliquota IVA ridotta del 5%.

21 In esito ad una verifica fiscale effettuata nel corso del 2011, relativa agli esercizi d'imposta compresi tra il 2008 ed il 2010, l'amministrazione finanziaria portoghese riteneva invece applicabile l'aliquota IVA ordinaria del 21% e emettendo relativo avviso in rettifica dell'IVA per l'importo complessivo di EUR 100 906,50.

22 La Biosafe versava tale somma chiedendone il rimborso alla Flexipiso con invio di relative note di addebito. La Flexipiso rifiutava di pagare tale supplemento d'IVA rilevando, in particolare, che le sarebbe preclusa la relativa detrazione, considerato che il termine quadriennale previsto all'articolo 98, paragrafo 2, del CIVA per le operazioni effettuate fino al 24 ottobre 2008 sarebbe già scaduto anteriormente alla ricezione delle note di addebito, avvenuta il 24 ottobre 2012, e che essa non sarebbe quindi tenuta a sopportare le conseguenze di un errore di cui la Biosafe sarebbe l'unica responsabile.

23 A seguito di tale diniego, la Biosafe agiva in giudizio al fine di ottenere la condanna della Flexipiso al rimborso della somma che essa aveva assolto, oltre interessi di mora. La domanda veniva respinta dai giudici sia di primo grado sia d'appello in base al rilievo che, sebbene esista l'obbligo di ripercuotere a valle l'IVA, l'addebito dell'imposta all'acquirente dei beni è subordinato all'emissione delle fatture o dei documenti equivalenti in tempo utile da consentirgli di procedere alla relativa detrazione. I giudici medesimi rilevavano che, quanto alle note di addebito ricevute dalla Flexipiso ad oltre quattro anni dall'emissione delle fatture iniziali, la Biosafe non poteva ripercuotere l'IVA ad esse relativa sulla Flexipiso, essendo ormai preclusa a quest'ultima la detraibilità dell'imposta ed essendo certo che l'errore relativo all'aliquota applicabile era imputabile alla Biosafe.

24 La Biosafe ricorreva quindi per cassazione dinanzi al giudice del rinvio, il Supremo Tribunal de Justiça (Corte suprema, Portogallo). A parere di quest'ultimo è dubbio se gli articoli 63, 167, 168, da 178 a 180 e 182 della direttiva IVA, nonché il principio di neutralità fiscale, ostino ad una normativa nazionale per effetto della quale, in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, il termine entro il quale l'acquirente può procedere alla detrazione del supplemento IVA inizi a decorrere dalla data di emissione delle fatture iniziali e non dall'emissione o dalla ricezione dei documenti di rettifica. A suo avviso, sarebbe parimenti dubbio se, in circostanze di tal genere, l'acquirente possa rifiutare il pagamento del supplemento IVA a fronte dell'impossibilità di procedere alla relativa detrazione.

25 Alla luce delle suesposte considerazioni, il Supremo Tribunal de Justiça (Corte suprema) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la direttiva [IVA] e, in particolare, i suoi articoli 63, 167, 168, 178, 179, 180, 182 e 219, nonché il principio di neutralità, ostino ad una normativa per effetto della quale – in una fattispecie in cui il venditore dei beni, soggetto passivo IVA, sia stato sottoposto a verifica fiscale da cui sia emerso che l'aliquota IVA da questi applicata fosse inferiore a quella dovuta, e questi abbia quindi versato allo Stato il relativo supplemento d'imposta intendendo poi ottenerne il rimborso dall'acquirente, anch'esso soggetto passivo IVA – il termine per quest'ultimo ai fini della detraibilità dell'imposta supplementare decorra dall'emissione delle fatture iniziali e non dall'emissione o dalla ricezione dei documenti rettificativi.

2) In caso di risposta negativa alla precedente questione pregiudiziale, se la direttiva medesima e, in particolare, le menzionate disposizioni nonché il principio di neutralità fiscale ostino ad una normativa per effetto della quale l'acquirente dei beni, una volta ricevuti i documenti rettificativi delle fatture iniziali, emessi a seguito dell'ispezione fiscale e del versamento allo Stato del supplementare imposta, diretti ad ottenere il pagamento dell'imposta medesima quando il termine per l'esercizio del diritto a detrazione sia già scaduto, possa legittimamente rifiutare di effettuare il pagamento sostenendo che l'impossibilità di detrarre l'imposta complementare giustificerebbe il diniego di traslazione dell'imposta».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

26 Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 63, 167, 168, da 178 a 180, 182 e 219 della direttiva IVA nonché il principio di neutralità fiscale debbano essere interpretati nel senso che ostino alla normativa di uno Stato membro in forza della quale, in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale in cui, in seguito ad avviso di accertamento di maggiore imposta, a distanza di vari anni dalla cessione dei beni di cui trattasi, è stato versato allo Stato un supplemento di IVA con emissione dei relativi documenti di rettifica

delle fatture iniziali, il beneficio del diritto alla detrazione dell'IVA sia escluso, con la motivazione che il termine previsto dalla normativa medesima ai fini dell'esercizio di tale diritto sarebbe iniziato a decorrere dalla data di emissione delle dette fatture iniziali e sarebbe quindi scaduto.

27 Al riguardo, occorre ricordare che, secondo costante giurisprudenza della Corte, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o versata a monte per i beni acquistati e per i servizi loro prestati costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione (sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punto 37 e la giurisprudenza ivi citata).

28 Il regime delle detrazioni mira a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le proprie attività economiche. Il principio della neutralità fiscale posto alla base del sistema comune dell'IVA garantisce quindi 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 21 marzo 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punto 38 e la giurisprudenza ivi citata).

29 Come ripetutamente sottolineato dalla Corte, il diritto a detrazione previsto dagli articoli 167 e seguenti della direttiva IVA costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Tale diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte (sentenza del 21 marzo 2018 Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punto 39 e la giurisprudenza ivi citata).

30 Il diritto alla detrazione dell'IVA è tuttavia subordinato all'osservanza di requisiti o di condizioni tanto sostanziali che formali (sentenza del 21 marzo 2018 Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punto 40 e la giurisprudenza ivi citata).

31 Con riferimento ai requisiti o alle condizioni sostanziali, dall'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA risulta che, per poter beneficiare di tale diritto, occorre, da una parte, che l'interessato sia un «soggetto passivo» ai sensi della direttiva suddetta e, dall'altra, che i beni o i servizi invocati per fondare il diritto alla detrazione dell'IVA siano utilizzati a valle dal soggetto passivo per le esigenze delle proprie operazioni tassate e che, a monte, tali beni siano ceduti o tali servizi siano resi da un altro soggetto passivo (sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punto 41 e la giurisprudenza ivi citata).

32 Quanto alle modalità di esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, assimilabili a requisiti o a condizioni di natura formale, l'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA prevede che il soggetto passivo debba detenere una fattura redatta in conformità agli articoli da 220 a 236 e agli articoli da 238 a 240 di essa (sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punto 42 e la giurisprudenza ivi citata).

33 Dai suesposti rilievi emerge che, sebbene il diritto a detrazione, conformemente all'articolo 167 della direttiva IVA, sorga contestualmente all'esigibilità dell'imposta, il suo esercizio è possibile, ai sensi dell'articolo 178 della direttiva medesima, solo dal momento in cui il soggetto passivo sia in possesso della fattura (sentenza del 21 marzo 2018 Volkswagen, C?533/16, EU:C:2018:204, punto 43 e la giurisprudenza ivi citata).

34 A termini dell'articolo 167 e dell'articolo 179, primo comma, della direttiva IVA, il diritto a detrazione va esercitato, in linea di principio, durante lo stesso periodo in cui esso è sorto, ossia nel momento in cui l'imposta diventa esigibile.

35 Ciononostante, ai sensi degli articoli 180 e 182 della citata direttiva, il soggetto passivo può essere autorizzato ad operare la detrazione anche se non ha esercitato il proprio diritto nel periodo

in cui questo è sorto, fatto salvo, peraltro, il rispetto delle condizioni e delle modalità fissate dalle normative nazionali (sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punto 45 e la giurisprudenza ivi citata).

36 Tuttavia, la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA senza alcuna limitazione temporale contrasterebbe col principio della certezza del diritto, il quale esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, con riferimento ai diritti e agli obblighi dello stesso nei confronti dell'amministrazione finanziaria, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione (sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punto 46 e la giurisprudenza ivi citata).

37 La Corte ha quindi già avuto modo di dichiarare che un termine di decadenza la cui scadenza porti a sanzionare il contribuente non sufficientemente diligente, il quale abbia ommesso di richiedere la detrazione dell'IVA a monte, privandolo del diritto a detrazione, non può essere considerato incompatibile col regime instaurato dalla direttiva IVA, purché, da un lato, detto termine si applichi allo stesso modo ai diritti analoghi in materia fiscale fondati sul diritto interno e a quelli fondati sul diritto dell'Unione (principio di equivalenza) e, dall'altro, esso non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione (principio di effettività) (sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punto 47 e la giurisprudenza ivi citata).

38 Inoltre, ai sensi dell'articolo 273 della direttiva IVA, gli Stati membri possono stabilire altri obblighi che ritengano necessari per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e per evitare le evasioni. La lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso da tale direttiva. Tuttavia, le misure che gli Stati membri possono adottare in forza dello stesso articolo 273 non devono eccedere quanto è necessario per conseguire tali obiettivi. Esse non possono, pertanto, essere adoperate in modo da rimettere sistematicamente in discussione il diritto alla detrazione dell'IVA e, quindi, la neutralità dell'IVA stessa (sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punto 48 e la giurisprudenza ivi citata).

39 Poiché il diniego del diritto a detrazione è un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce, incombe alle amministrazioni finanziarie competenti dimostrare in termini giuridicamente validi la sussistenza degli elementi oggettivi che comprovano l'esistenza di un'evasione o di un abuso. Spetta poi ai giudici nazionali verificare se le amministrazioni finanziarie interessate abbiano dimostrato l'esistenza di detti elementi oggettivi (sentenza del 28 luglio 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punto 52 e la giurisprudenza ivi citata).

40 Nella specie, dalla decisione di rinvio risulta che, a seguito di ispezione fiscale svolta nel corso del 2011, l'amministrazione finanziaria portoghese ha effettuato talune rettifiche IVA riguardanti cessioni di beni compiute nel periodo compreso tra il mese di febbraio 2008 e il mese di maggio 2010 per le quali la Biosafe aveva erroneamente applicato l'aliquota IVA ridotta in luogo dell'aliquota ordinaria. La Biosafe ha quindi proceduto alla regolarizzazione dell'IVA versando un supplemento d'imposta ed emettendo talune note di addebito che, secondo il giudice del rinvio, costituiscono documenti di rettifica delle fatture iniziali.

41 A parere del governo portoghese, la Biosafe e la Flexipiso hanno attuato, deliberatamente e ripetutamente, per un periodo di almeno due anni e mezzo, pratiche sistematiche di frode ed evasione fiscale. L'esistenza di tali pratiche non può, in effetti, essere esclusa in tale contesto. Peraltro, nell'ambito del procedimento ex articolo 267 TFUE, basato su una netta separazione delle funzioni tra i giudici nazionali e la Corte, ogni valutazione dei fatti di causa ricade nella competenza del giudice nazionale. La Corte, in particolare, è autorizzata a pronunciarsi esclusivamente sull'interpretazione o sulla validità di un dettato normativo dell'Unione alla luce

delle circostanze di fatto indicate dal giudice nazionale (sentenza dell'8 maggio 2008, *Danske Svineproducenter*, C-491/06, EU:C:2008:263, punto 23, nonché ordinanza del 14 novembre 2013, *Krejci Lager & Umschlagbetrieb*, C-469/12, EU:C:2013:788, punto 28). Orbene, nella fattispecie, il giudice del rinvio fa presente che è certo che l'errore commesso nell'applicazione dell'aliquota dell'IVA è imputabile alla Biosafe.

42 Ciò premesso, risulta che la Flexipiso era nell'impossibilità oggettiva di esercitare il proprio diritto a detrazione anteriormente alla regolarizzazione dell'IVA effettuata dalla Biosafe, non disponendo precedentemente dei documenti di rettifica delle fatture iniziali e non essendo a conoscenza della debenza di un supplemento di IVA.

43 Infatti, soltanto in seguito a tale regolarizzazione sono sussistite le condizioni sostanziali e formali necessarie per il sorgere del diritto alla detrazione dell'IVA consentendo così alla Flexipiso di chiedere lo sgravio dall'onere dell'IVA dovuta o assolta conformemente alla direttiva IVA e al principio di neutralità fiscale. Pertanto, non avendo la Flexipiso dato prova di negligenza anteriormente alla ricezione delle note di addebito e, in assenza di abuso o di collusione fraudolenta con Biosafe, non poteva essere validamente opposto all'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA un termine che sarebbe iniziato a decorrere dalla data di emissione delle fatture iniziali e che, per talune operazioni, sarebbe scaduto anteriormente a tale regolarizzazione (v. sentenza del 21 marzo 2018, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, punto 50).

44 Di conseguenza, si deve rispondere alla prima questione che gli articoli 63, 167, 168, da 178 a 180, 182 e 219 della direttiva IVA nonché il principio di neutralità fiscale devono essere interpretati nel senso che ostano alla normativa di uno Stato membro per effetto della quale, in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale in cui, in seguito ad avviso di accertamento di maggiore imposta, a distanza di vari anni dalla cessione dei beni di cui trattasi, sia stato versato allo Stato un supplemento di IVA con emissione dei relativi documenti di rettifica delle fatture iniziali, il beneficio della detraibilità dell'IVA sia escluso, atteso che il termine previsto dalla normativa medesima ai fini dell'esercizio di tale diritto sarebbe iniziato a decorrere dalla data di emissione delle dette fatture iniziali e sarebbe quindi scaduto.

Sulla seconda questione

45 Con la seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se, in caso di risposta negativa alla prima questione, l'acquirente possa, in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale, negare al fornitore il pagamento del supplemento IVA da quest'ultimo assolto, non potendo egli più procedere alla detrazione del supplemento d'imposta per decorso del termine previsto dalla normativa nazionale per l'esercizio del diritto a detrazione.

46 Dalla risposta alla prima questione deriva che ad un soggetto passivo non può essere negato, in circostanze di tal genere, il diritto alla detrazione del supplemento dell'IVA in quanto il termine previsto dalla normativa nazionale ai fini dell'esercizio di tale diritto sarebbe scaduto. Alla luce di tale risposta, non occorre procedere alla soluzione della seconda questione.

Sulle spese

47 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:

Gli articoli 63, 167, 168, da 178 a 180, 182 e 219 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nonché il principio di neutralità fiscale devono essere interpretati nel senso che ostano alla normativa di uno Stato membro per effetto della quale, in circostanze come quelle oggetto del procedimento principale in cui, in seguito ad avviso di accertamento di maggiore imposta, a distanza di vari anni dalla cessione dei beni di cui trattasi, è stato versato allo Stato un supplemento di imposta sul valore aggiunto (IVA) con emissione dei relativi documenti di rettifica delle fatture iniziali, il beneficio del diritto della detrazione dell'IVA sia escluso, con la motivazione che il termine previsto dalla normativa medesima ai fini dell'esercizio di tale diritto sarebbe iniziato a decorrere dalla data di emissione delle dette fatture iniziali e sarebbe quindi scaduto.

Firme

* Lingua processuale: il portoghese.