

Edizione provvisoria

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

M. CAMPOS SÁNCHEZ-BORDONA

presentate il 26 ottobre 2017 (1)

Causa C-533/16

Volkswagen AG

contro

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Najvyšší súd Slovenskej republiky (Corte suprema della Repubblica slovacca)]

«Questione pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Detrazione dell'imposta versata a fornitori – Cessione di beni non soggetti all'IVA – Assoggettamento all'IVA delle cessioni mediante fatture separate – Diniego del diritto a detrazione per decorso del termine di decadenza»

1. Il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) è stato esaminato dalla Corte in risposta a numerose questioni pregiudiziali. Nel presente procedimento, la questione posta dal giudice del rinvio verte sul termine entro il quale può essere effettuata la detrazione di detta imposta.
2. Il problema cui si trova di fronte il giudice nazionale trae origine dal fatto che, tra il 2004 e il 2010, la Volkswagen AG ha ricevuto da alcune imprese fornitrici determinati beni, senza che le fatture corrispondenti includessero l'IVA. Le due parti avevano ritenuto, erroneamente, che tali operazioni non fossero soggette all'IVA, trattandosi di una compensazione finanziaria.
3. Nel 2010, dopo avere riconosciuto l'errore, i fornitori hanno addebitato l'IVA alla Volkswagen e in tale occasione hanno emesso la relativa fattura comprendente l'imposta dovuta, presentando nel contempo una dichiarazione IVA supplementare ai fini del versamento di detta imposta all'Erario. La Volkswagen ha chiesto di poter detrarre l'IVA che aveva versato a monte, ma l'Amministrazione tributaria ha accolto tale richiesta solo per alcuni dei periodi oggetto della domanda, respingendola per gli altri in ragione del decorso del termine per l'esercizio di tale diritto (cinque anni).
4. Il procedimento pregiudiziale consentirà dunque alla Corte di stabilire in quale misura il diritto alla detrazione dell'IVA prevalga quando tale imposta non sia stata riscossa sulle cessioni

originarie dei beni e la successiva regolarizzazione riguardi periodi di imposta anteriori di oltre cinque anni.

I. **Contesto normativo**

Diritto dell'Unione

Direttiva 2006/112/CE (2)

5. L'articolo 62, punti 1 e 2, dispone quanto segue:

«Ai fini della presente direttiva si intende per:

1) “fatto generatore dell'imposta” il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta;

2) “esigibilità dell'imposta” il diritto che l'Erario può far valere a norma di legge, a partire da un dato momento, presso il debitore per il pagamento dell'imposta, anche se il pagamento può essere differito».

6. L'articolo 167 così recita:

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

7. Ai sensi dell'articolo 168, lettera a):

«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».

8. A termini dell'articolo 178, lettera a):

«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 al titolo XI, capo 3, sezioni da 3 a 6 [(3)]».

Direttiva 2008/9/CE (4)

9. Conformemente all'articolo 2:

«Ai fini della presente direttiva, s'intende per:

1) “soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso” il soggetto passivo, ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE, che non è stabilito nello Stato membro di rimborso, ma nel territorio di un altro Stato membro;

(...)

3) “periodo di riferimento” il periodo di cui all’articolo 16 coperto dalla richiesta di rimborso;
(...)».

10. L’articolo 3 elenca le condizioni che i soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso devono soddisfare affinché quest’ultimo sia applicabile.

11. Ai sensi dell’articolo 5:

«Ciascuno Stato membro rimborsa ad ogni soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso l’IVA a lui addebitata in relazione a beni o servizi fornitigli da altri soggetti passivi in tale Stato membro o in relazione all’importazione di beni in tale Stato membro, nella misura in cui i beni e servizi in questione siano impiegati ai fini delle seguenti operazioni:

a) operazioni di cui all’articolo 169, lettere a) e b), della direttiva 2006/112/CE».

12. A tenore dell’articolo 8, paragrafo 2:

«2. Oltre alle informazioni di cui al paragrafo 1, la richiesta contiene, per ciascuno Stato membro di rimborso e per ciascuna fattura o documento d’importazione, le seguenti indicazioni:

(...)

d) la data e il numero della fattura o del documento d’importazione;

e) la base imponibile e l’importo dell’IVA espressi nella valuta dello Stato membro di rimborso;

(...)».

13. Conformemente all’articolo 15, paragrafo 1:

«1. La richiesta di rimborso è presentata allo Stato membro di stabilimento al più tardi il 30 settembre dell’anno civile successivo al periodo di riferimento. La richiesta di rimborso si considera presentata solo se il richiedente ha fornito tutte le informazioni previste dagli articoli 8, 9 e 11».

Normativa della Repubblica slovacca

Legge n. 222/2004 sull’IVA (5)

14. L’articolo 49, paragrafi 1 e 2, lettera a), così dispone:

«(1) Il diritto a detrarre l’imposta gravante sui beni e sui servizi sorge in capo al soggetto passivo alla data in cui l’imposta diviene esigibile rispetto a tali beni e servizi.

(2) Il soggetto passivo può detrarre dall’imposta di cui è debitore l’imposta sui beni e servizi che utilizza per la cessione di beni e la prestazione di servizi in quanto soggetto passivo, con le eccezioni di cui ai paragrafi 3 e 7. Il soggetto passivo può detrarre l’imposta

a) laddove quest’ultima sia applicata nei suoi confronti da un altro soggetto passivo nel territorio nazionale per beni o servizi che sono o devono essergli forniti».

15. L’articolo 51, paragrafo 1, lettera a), è così redatto:

«(1) Il soggetto passivo può avvalersi del diritto a detrazione ai sensi dell'articolo 49 se,

a) al momento della detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 49, paragrafo 2, lettera a), disponga della fattura di un soggetto passivo emessa in conformità dell'articolo 71;

(...)».

16. L'articolo 55a, paragrafo 4, dispone quanto segue:

«(4) Il richiedente rivendica il diritto al rimborso dell'imposta presentando una richiesta elettronica di rimborso attraverso il portale elettronico dello Stato membro in cui ha sede, centro di attività, organizzazione, domicilio o residenza abituale. La richiesta di rimborso va presentata al più tardi il 30 settembre dell'anno civile successivo al periodo di riferimento. Il Da?ový úrad Bratislava I (l'Ufficio delle Imposte Bratislava I) provvede a comunicare, senza indugio, in via telematica al richiedente la data della ricezione della richiesta di rimborso».

17. A tenore dell'articolo 71, paragrafi 1, lettera a), e 2:

«(1) Ai fini della presente legge, si intende per:

a) fattura: ogni documento o messaggio preparato in formato cartaceo o elettronico a norma della presente legge oppure a norma della legge in vigore che disciplina la redazione della fattura in un altro Stato membro;

(...)

(2) Sono considerati fattura anche tutti i documenti o messaggi che modificano la fattura originaria e si riferiscono in modo specifico e inequivocabile ad essa».

18. L'articolo 45 del Codice del contenzioso tributario (in prosieguo: il «CCT») stabilisce quanto segue:

«(1) Salvo disposizione contraria della presente legge o di una legge specifica, non può essere riscossa un'imposta, neppure una differenza d'imposta, né può essere riconosciuto il diritto al rimborso dell'imposta eccedentaria, e neppure il diritto al rimborso dell'imposta, dopo che siano decorsi cinque anni dalla fine dell'anno nel quale il soggetto passivo avrebbe dovuto presentare una dichiarazione d'imposta o un'altra dichiarazione o aveva l'obbligo di versare l'imposta senza la necessità di presentare la dichiarazione d'imposta o altra dichiarazione, oppure nel quale è sorto il diritto al rimborso dell'imposta eccedentaria o il diritto al rimborso dell'imposta in capo al contribuente; (...)».

II. Fatti e questioni pregiudiziali

19. Tra il 2004 e il 2010, la società Hella Leuchten?Systeme GmbH, con sede in Paderborn, Germania, nonché le società Hella Slovakia Front Lighting, s.r.o., e Hella Slovakia ? Signal Lighting, entrambe con sede in Slovacchia (in prosieguo: i «fornitori Hella»), cedevano alla Volkswagen stampi per la produzione di apparecchiature di illuminazione per autovetture (6).

20. Nelle fatture compilate a tal fine, i fornitori Hella non addebitavano l'IVA, in quanto ritenevano che non si trattasse di una cessione di beni, bensì di una mera compensazione finanziaria.

21. Dopo avere constatato l'errore, nel 2010 i fornitori Hella addebitavano l'IVA alla

Volkswagen con fatture separate, redatte conformemente all'articolo 71 della legge sull'IVA, presentavano una dichiarazione supplementare di tale imposta e successivamente ne versavano l'importo all'Erario.

22. Con domanda in data 1° luglio 2011, fondata sugli articoli da 55a a 55g della legge sull'IVA, ed entro il termine previsto dalla direttiva 2008/9, la Volkswagen chiedeva all'Amministrazione tributaria il rimborso dell'IVA.

23. Con decisione del 3 aprile 2012, l'Amministrazione accoglieva parzialmente la domanda della Volkswagen e le rimborsava EUR 1 536 622,92 a titolo dell'IVA corrispondente ai cinque anni precedenti alla data della domanda.

24. Con la medesima decisione, l'Amministrazione tributaria respingeva la richiesta della Volkswagen per il restante importo dell'IVA, pari a EUR 1 354 968,83, adducendo il decorso del termine di cui all'articolo 45, paragrafo 1, del CCT (cinque anni a partire dalla cessione dei beni).

25. La decisione del 3 aprile 2012 veniva confermata in via amministrativa dalla Finan?né riadite?stvo Slovenskej republiky (Direzione finanziaria della Repubblica slovacca).

26. La Volkswagen impugnava la decisione della Direzione finanziaria dinanzi al Krajský súd v Bratislave (Tribunale regionale di Bratislava, Repubblica slovacca), il quale ne respingeva il ricorso. Secondo detto giudice, che condivideva il parere della Direzione finanziaria, il diritto al rimborso dell'IVA sorge per il soggetto passivo al momento della cessione dei beni e il suo esercizio è soggetto a un termine di cinque anni. Di conseguenza, il diritto al rimborso dell'IVA per il periodo compreso tra il 2004 e il 2006 era già estinto al momento della presentazione della richiesta di rimborso dell'imposta (2011).

27. La Volkswagen ha impugnato la sentenza di primo grado dinanzi al Najvyšší súd Slovenskej republiky (Corte suprema della Repubblica Slovacca) sostenendo, tra l'altro, che l'interpretazione del diritto nazionale, relativamente al calcolo del dies a quo del decorso del termine di decadenza, non è conforme alla normativa dell'Unione né alla giurisprudenza della Corte di giustizia.

28. La Corte suprema, riguardo alla determinazione della data di scadenza del termine per chiedere la detrazione dell'IVA, indica di trovarsi confrontata con due tesi: a) quella della Direzione finanziaria, conforme alla prassi amministrativa interna, secondo cui detto termine inizierebbe a decorrere alla data della cessione effettiva dei beni, ai sensi degli articoli 63 e 167 della direttiva IVA, e b) quella della Volkswagen, secondo cui per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA sarebbe necessario soddisfare due condizioni cumulative: la fornitura di beni, in quanto operazione imponibile, e il possesso di una fattura o di un idoneo documento sostitutivo.

29. In tale contesto, il Najvyšší súd Slovenskej republiky (Corte suprema della Repubblica slovacca) sottopone alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la direttiva 2008/9 e il diritto al rimborso dell'imposta debbano essere interpretati nel senso che per l'esercizio del diritto al rimborso dell'IVA sia necessario soddisfare, cumulativamente, due condizioni:

- i) la fornitura di beni o servizi e
- ii) l'addebito dell'IVA nella fattura da parte del fornitore.

In altri termini, se sia possibile che chieda il rimborso dell'imposta un soggetto passivo a cui non è stata addebitata l'IVA con una fattura.

- 2) Se sia conforme al principio di proporzionalità o di neutralità fiscale dell'IVA che il termine per il rimborso dell'imposta venga calcolato a partire da un momento in cui non sono soddisfatte tutte le condizioni sostanziali per l'esercizio del diritto al rimborso d'imposta.
- 3) Se, alla luce del principio di neutralità fiscale, le disposizioni di cui agli articoli 167 e 178 ([lettera] a) della direttiva IVA debbano essere interpretate nel senso che, in circostanze come quelle della causa principale ed a condizione di aver soddisfatto le altre condizioni sostanziali e procedurali necessarie per l'esercizio del diritto a detrazione d'imposta, esse ostano ad un modo di procedere delle autorità tributarie con il quale venga negato, ad un soggetto passivo, il diritto esercitato entro il termine previsto, ai sensi della direttiva 2008/9, per il rimborso dell'imposta, nel caso in cui un'imposta sia applicata nei suoi confronti da un fornitore in una fattura e sia versata da quest'ultimo prima dello scadere del termine di decadenza previsto dalla normativa nazionale.
- 4) Se, alla luce del principio di neutralità e del principio di proporzionalità che rappresentano i principi fondamentali del sistema comune dell'IVA, le autorità tributarie slovacche abbiano superato i limiti di quanto necessario per conseguire l'obiettivo fissato dalla direttiva IVA, nel caso in cui hanno negato ad un soggetto passivo il diritto al rimborso dell'imposta versata, a causa dell'avvenuto decorso del termine di decadenza per il rimborso previsto dalla normativa nazionale, anche se in quel lasso di tempo il soggetto passivo non avrebbe potuto esercitare il diritto al rimborso, e pur se l'imposta sia stata debitamente riscossa ed il rischio di evasione fiscale o mancato pagamento sia stato completamente escluso.
- 5) Se sia possibile interpretare il principio di certezza del diritto, di legittimo affidamento e il diritto ad una buona amministrazione ai sensi dell'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea nel senso che ostano ad un'interpretazione delle disposizioni della normativa nazionale in base alla quale, per il rispetto del termine per il rimborso dell'imposta, sia determinante il momento della decisione della pubblica amministrazione sul rimborso d'imposta e non il momento dell'esercizio del diritto al rimborso d'imposta da parte di un soggetto passivo».

III. Procedimento dinanzi alla Corte

30. L'ordinanza di rinvio è pervenuta presso la cancelleria della Corte il 20 ottobre 2016.
31. Hanno presentato osservazioni scritte la Direzione finanziaria, il governo slovacco e la Commissione europea.
32. Non è stato ritenuto necessario lo svolgimento di un'udienza di discussione, in applicazione dell'articolo 76, paragrafo 2, del regolamento di procedura della Corte.

IV. Sintesi delle osservazioni delle parti

33. Le memorie della Direzione finanziaria e del governo slovacco, che hanno contenuto analogo, propongono quale risposta comune alle prime quattro questioni che il diritto dell'Unione non osta alla normativa e alla prassi nazionali controverse.

34. In primo luogo, a parere del governo slovacco, il rimborso dell'IVA rappresenterebbe solo un'applicazione specifica del diritto di detrarre detta imposta, che costituisce parte del meccanismo dell'IVA e non deve subire limitazioni (7). Il momento in cui sorge il diritto al rimborso andrebbe determinato in base alle norme in materia di detrazione dell'IVA, sebbene queste ultime non menzionino espressamente il rimborso.
35. Ai fini della determinazione di tale momento, le due autorità nazionali richiamano gli articoli 62, punto 2, 63, 167, 170 e 171 della direttiva 2006/112. Da tali disposizioni deducono che il termine per esercitare il diritto al rimborso, in relazione a un bene, decorre dal momento in cui l'imposta diviene esigibile, vale a dire dalla cessione di tale bene.
36. La fattura, per contro, non incide sulla determinazione di tale momento e l'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA non può essere interpretato nel senso che il diritto a detrazione è legato al possesso della fattura. Collegare il dies a quo del termine al possesso di detto documento sarebbe in contrasto con i principi della certezza del diritto, di neutralità fiscale e di proporzionalità.
37. In secondo luogo, le menzionate autorità richiamano gli articoli 168, 171, 179 e 180 della direttiva 2006/112, nonché gli articoli 14, 15 e 16 della direttiva 2008/9, per concludere che il diritto al rimborso può essere esercitato in tempo utile solo entro il 30 settembre dell'anno civile successivo all'anno in cui è sorto. Il diritto dell'Unione non osterebbe a che uno Stato membro respinga una domanda di rimborso presentata dopo tale data.
38. Il governo slovacco rileva che, ai sensi dell'articolo 180 della direttiva IVA, gli Stati membri possono prorogare il termine per l'esercizio di tale diritto (8), ma non illimitatamente, il che giustificerebbe il fatto che le norme nazionali assoggettino il rimborso dell'IVA a un termine di decadenza (9).
39. Infine, le due autorità nazionali ritengono irricevibile la quinta questione, in quanto il giudice del rinvio non avrebbe precisato i fatti rilevanti né spiegato perché essi sarebbero pertinenti per pronunciarsi nel merito della controversia principale.
40. La Commissione suggerisce di rispondere alle prime tre questioni congiuntamente. A suo parere, il soggetto passivo, per esercitare il suo diritto a detrazione, deve disporre di una fattura indicante l'importo di IVA versata a monte (10). Essa rileva che, se si accogliesse la tesi dell'Amministrazione tributaria slovacca, il soggetto passivo avrebbe diritto alla detrazione anche senza avere versato alcuna somma al fisco slovacco e senza possedere alcuna fattura. Inoltre, nel caso di specie, quand'anche il soggetto passivo avesse esercitato il suo diritto a detrazione, detto diritto gli sarebbe stato negato.
41. La Commissione sostiene che, nei casi di regolarizzazione come quello di cui al procedimento principale, quest'ultima fa sorgere il diritto alla detrazione dell'IVA, che è correlato al pagamento dell'imposta. Il soggetto passivo può far valere il diritto alla detrazione dell'IVA solo quando gli siano stati ceduti beni e disponga della fattura corrispondente.
42. Per quanto riguarda la quarta questione pregiudiziale, la Commissione ritiene che la Volkswagen non abbia potuto esercitare il suo diritto alla detrazione dell'IVA per ragioni oggettive, in quanto non ha avuto contezza dell'esistenza di un debito a titolo di detta imposta fino a quando ha ricevuto le fatture. In siffatte circostanze, l'applicazione nei suoi confronti del termine di decadenza di cinque anni a partire dalla cessione dei beni significherebbe, di fatto, rendere impossibile l'esercizio di tale diritto.

43. Inoltre, questa situazione comporterebbe una violazione del principio di neutralità fiscale, in quanto la Volkswagen ha dovuto pagare anche per periodi superiori a cinque anni, senza poter optare per la detrazione in relazione a tutti i suddetti periodi. Per gli stessi motivi, secondo la Commissione, la normativa slovacca eccederebbe il margine di discrezionalità di cui dispone lo Stato membro.

44. Quanto alla quinta questione, a parere della Commissione non sarebbe necessario risolverla, dato che, per valutare la compatibilità della normativa interna con il diritto dell'Unione, sarebbe sufficiente fare riferimento alla direttiva 2006/112 o ad altre disposizioni di diritto derivato in materia di IVA.

V. **Analisi**

A. Osservazione preliminare, impostazione e riformulazione

45. Sebbene nella controversia principale il soggetto passivo chieda all'Amministrazione tributaria slovacca il *rimborso* dell'IVA, in realtà tale rimborso si configura come una mera conseguenza della differenza, o saldo, tra l'IVA di cui esso è debitore e l'IVA dovuta o assolta dalla società Volkswagen in uno Stato membro diverso da quello in cui detta società è stabilita.

46. Pertanto, la controversia deve essere risolta interpretando le norme che disciplinano il diritto a detrazione, che è ciò che rende possibile l'eventuale rimborso dell'IVA. Quest'ultimo è lo strumento mediante il quale uno Stato membro rimborsa ai soggetti passivi non stabiliti nello stesso l'importo di IVA che essi hanno versato a monte in relazione a beni e servizi che sono stati loro ceduti o prestati da altri soggetti passivi in detto Stato membro.

47. Le disposizioni relative al rimborso contenute nella direttiva 2008/9 corrispondono a quanto previsto all'articolo 170 della direttiva 2006/112. Pertanto, l'interpretazione della prima deve essere condotta tenendo conto delle disposizioni della seconda concernenti il diritto a detrazione, in quanto la direttiva 2006/112 è la normativa di base di ogni disciplina dell'IVA.

48. Di conseguenza, occorre fare riferimento, in primo luogo, alle disposizioni della direttiva 2006/112 concernenti il diritto a detrazione (in particolare ai suoi articoli 167, 168 e 178). In subordine, si potrebbe fare riferimento agli articoli 14, 15 e 16 della direttiva 2008/9, in materia di rimborso, ma non credo che ciò sia necessario per fornire una risposta al giudice del rinvio. In ogni caso, non si può prescindere dai principi di proporzionalità e di neutralità fiscale dell'IVA.

49. Concordo con le autorità slovacche e, in parte, con la Commissione sul fatto che le questioni pregiudiziali dalla prima alla quarta siano strettamente connesse e meritino di essere trattate congiuntamente. Ritengo, inoltre, che sia opportuno riformularle affinché la risposta della Corte ne guadagni in chiarezza.

50. A mio avviso, sintetizzando queste quattro questioni, ciò che interessa è stabilire se il diritto dell'Unione (in particolare gli articoli 167, 168 e 178 della direttiva IVA, nonché i principi di proporzionalità e di neutralità fiscale) consenta di negare a un soggetto passivo la detrazione dell'IVA assolta a monte, in quanto si ritenga che sia scaduto il termine per l'esercizio di tale diritto, in una situazione in cui a) è stato considerato, erroneamente, che la cessione di beni non era soggetta all'imposta e b) la successiva regolarizzazione è stata effettuata vari anni dopo, nel momento in cui il soggetto passivo ha versato l'IVA e successivamente ne ha chiesto il rimborso.

51. La quinta questione sarà invece esaminata separatamente.

B. Sulle questioni pregiudiziali dalla prima alla quarta

52. La Corte si è pronunciata in più occasioni sui requisiti, di sostanza e di forma, ai quali è subordinato il diritto alla detrazione dell'IVA.

53. Per quanto riguarda i requisiti *sostanziali*, l'attenzione è stata concentrata sulle disposizioni della direttiva 2006/112 che disciplinano la nascita e la portata di tale diritto (articoli 167 e seguenti del capo 1 del titolo X di detta direttiva) (11). In base a detti requisiti, il diritto a detrazione sorge nello stesso momento in cui l'imposta diviene esigibile: nel caso delle cessioni di beni, quando le merci vengono consegnate dal fornitore al soggetto passivo (12). Ciò che rileva, ai fini dell'esigibilità dell'IVA, è il compimento dell'operazione di trasferimento del possesso dei beni effettuata da una parte che autorizza l'altra a disporre di fatto di tali beni come se ne fosse il proprietario (13)

54. I requisiti *formali* del diritto a detrazione «[p]er contro, (...) disciplinano le modalità e il controllo dell'esercizio del diritto medesimo nonché il corretto funzionamento del sistema dell'IVA, quali gli obblighi di contabilità, di fatturazione e di dichiarazione» (14). Fra tali requisiti (15) rileva ai fini del presente rinvio pregiudiziale quello relativo alla fattura: ai sensi dell'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA, per «poter esercitare il diritto a detrazione», il soggetto passivo deve «essere in possesso di una fattura redatta conformemente al titolo XI, capo 3, sezioni da 3 a 6», della medesima direttiva.

55. Dall'ordinanza di rinvio si evince: a) che la cessione di beni alla Volkswagen era stata effettuata a suo tempo, come è stato successivamente indicato nella fattura corrispondente e b) che tale fattura conteneva (o, quanto meno, non è contestato che contenesse) tutte le informazioni richieste dalla direttiva 2006/112. Ricorrono quindi le condizioni di sostanza e di forma previste per la nascita e l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA (16).

56. Pertanto, fatti salvi gli eventuali accertamenti del giudice del rinvio, la Volkswagen, in linea di principio, poteva legittimamente esercitare il suo diritto a detrazione. Una valida prova di ciò è il fatto che l'Amministrazione tributaria le ha riconosciuto tale diritto, ancorché solo per una parte dei periodi d'imposta rispetto ai quali l'ha esercitato. Il governo slovacco e la Direzione finanziaria sostengono che il decorso di cinque anni ne preclude l'esercizio per gli altri periodi.

57. La direttiva IVA non indica espressamente il termine per l'esercizio del diritto a detrazione. Tale silenzio non osta a che le norme nazionali lo stabiliscano, per motivi di certezza del diritto. La Corte ha dichiarato 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 sesta direttiva, purché, per un verso, detto termine si applichi allo stesso modo ai diritti analoghi in materia fiscale fondati sul diritto interno e a quelli fondati sul diritto comunitario (principio di equivalenza) e, per altro verso, esso non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione (principio di effettività)» (17).

58. Orbene, il dies a quo di tale termine non può essere fissato esclusivamente in base al momento nel quale ha luogo la cessione dei beni, a prescindere da qualsiasi altra circostanza rilevante. Sebbene, conformemente all'articolo 167 della direttiva 2006/112, il diritto a detrazione sorge contestualmente all'esigibilità dell'imposta, il suo *esercizio* è possibile, ai sensi dell'articolo 178 della medesima direttiva, solo dal momento in cui il soggetto passivo entri in possesso della fattura in cui sia riflessa la cessione dei beni.

59. La separazione tra il momento della nascita e quello dell'esercizio del diritto a detrazione si

spiega con il funzionamento dell'IVA:

- all'atto dell'acquisto dei beni, il soggetto passivo versa al suo fornitore, o quanto meno è tenuto a versare, l'IVA inclusa nel prezzo dei prodotti che egli utilizzerà, generalmente, per proprie operazioni imponibili;
- tuttavia, ai fini della gestione dell'imposta, la detrazione dell'IVA già pagata può essere fatta valere nelle successive liquidazioni che dovranno essere presentate alle autorità fiscali, comprovate o accompagnate, a seconda dei casi, dalle fatture corrispondenti (18) in quanto mezzo probatorio imprescindibile per fruire della detrazione (o del rimborso).

60. Pertanto, il diritto a detrazione pone in relazione due pagamenti dell'IVA: a) quello effettuato dal soggetto passivo per la cessione dei beni acquistati presso il fornitore e b) quello effettuato dal cliente del soggetto passivo, allorché quest'ultimo gli cede i propri prodotti. Le fatture (19) costituiscono la prova dell'esistenza delle relative operazioni e del pagamento del prezzo, che deve comprendere l'importo di IVA risultante dall'applicazione della pertinente aliquota di imposta (20).

61. Orbene, tale importo di IVA appartiene già, in realtà, all'Amministrazione tributaria, il che ne giustifica l'esigibilità a partire dal momento in cui venga versata o avrebbe dovuto essere versata. L'emittente della fattura trattiene tale importo nella sua funzione di ausiliare di detta Amministrazione, vale a dire assumendo il ruolo di esattore dell'IVA. È logico che contestualmente sorga il diritto a detrazione, dato che il soggetto passivo deve potere far valere tale pagamento dell'imposta al momento di liquidarla dinanzi all'Amministrazione tributaria.

62. Per riprendere i termini della Corte, «il regime di deduzioni (...) consente agli anelli intermedi della catena di distribuzione di dedurre dalla loro base imponibile gli importi pagati da ciascuno al proprio fornitore a titolo dell'IVA sull'operazione corrispondente e di restituire così all'Amministrazione tributaria la parte dell'IVA che corrisponde alla differenza tra il prezzo al quale ciascuno ha fornito la merce al suo acquirente e il prezzo da lui pagato al suo fornitore» (21).

63. In tale schema si riflette il principio di neutralità fiscale, che il sistema comune dell'IVA garantisce in relazione all'onere tributario di tutte le attività economiche, a prescindere dagli scopi o dai risultati della stessa, purché tali attività siano a loro volta, in linea di principio, soggette all'IVA. In detto sistema, il regime di detrazioni ha lo scopo di liberare completamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o assolta.

64. Al centro del diritto a detrazione si trova dunque il pagamento dell'imposta al fornitore da parte del soggetto passivo. La detrazione non è scindibile dal pagamento dell'imposta: se il soggetto passivo non ha pagato l'IVA, che di norma deve essere indicata nella fattura, non sussiste alcun fondamento, normativo ed economico, per esercitare il diritto a detrazione.

65. Nella direttiva 2006/112, in particolare nel suo articolo 167, il legislatore dell'Unione considera il *caso normale*, in cui la cessione di beni, il loro pagamento e l'emissione della fattura indicante l'importo di IVA sono praticamente simultanei. In questi casi, è logico che l'esigibilità dell'imposta e il diritto a detrazione sorgano nello stesso momento (22).

66. Per contro, un contesto come quello della controversia principale può essere considerato *eccezionale* o inusuale, sotto il profilo dell'esigibilità dell'IVA, in quanto a) al momento della ricezione dei beni ceduti dal suo fornitore, la Volkswagen non ha versato alcun importo a titolo di IVA, giacché entrambe le parti hanno ritenuto che tale operazione non fosse soggetta a detta imposta, e b) correlativamente, la Volkswagen non ha ricevuto alcuna fattura che indicasse l'IVA e le consentisse di esercitare il suo diritto a detrazione.

67. In tale contesto, logicamente, il soggetto passivo non poteva far valere il diritto di detrarre un importo di IVA che non aveva versato in precedenza.

68. La situazione si è modificata in misura significativa allorché, nel 2010, i fornitori Hella hanno regolarizzato le operazioni erroneamente considerate non soggette all'IVA, ossia hanno riscosso l'importo dovuto dalla Volkswagen e l'hanno versato all'Erario. A partire da tale momento, ritengo che sarebbe stato corretto collegare l'esigibilità e il successivo diritto a detrazione all'effettivo pagamento dell'imposta.

69. Per usare un'altra espressione, quanto accaduto costituisce, in realtà, un esempio di pagamento tardivo dell'IVA (23). Con la regolarizzazione delle operazioni si sono effettivamente realizzate le condizioni sostanziali e formali che danno diritto alla detrazione. Il termine per l'esercizio di tale diritto avrebbe dovuto essere calcolato a partire da quel momento: è stata effettuata la cessione di beni effettiva, è stato riscosso un importo a titolo di IVA che è stato versato nelle casse dello Stato ed è stata emessa la fattura corrispondente conforme ai requisiti di cui all'articolo 226 della direttiva IVA.

70. Le autorità fiscali slovacche, per contro, applicano le loro norme nazionali in materia tributaria (in concreto, l'articolo 45 del CCT) retrodatando l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA al momento materiale della cessione originaria dei beni (anni dal 2004 al 2010). Successivamente applicano il termine quinquennale di decadenza, riferendosi alla medesima data come dies a quo per il calcolo di tale termine. Da quanto precede, tali autorità deducono che il diritto a detrazione non può essere esercitato in relazione agli esercizi per i quali si considera intervenuta la decadenza (vale a dire, gli anni 2004 e 2005 e parte del 2006, dato che la domanda di rimborso è stata presentata il 1° luglio 2011).

71. Ritengo che tale modo di procedere non sia corretto. In primo luogo, mi sorprende che l'Amministrazione tributaria slovacca applichi il termine di cinque anni *contro* la Volkswagen quando, ai sensi dell'articolo 45 del CCT (24), il medesimo termine vige del pari per la riscossione delle imposte, vale a dire a *favore* di detta impresa, giacché la menzionata disposizione osta a che l'Amministrazione recuperi imposte dovute, ma non riscosse, se è già trascorso tale periodo di tempo (25).

72. Se l'Amministrazione tributaria non ha avuto problemi a percepire, dopo che erano trascorsi più di cinque anni, gli importi dovuti dalla Volkswagen a titolo dell'IVA dovuta, ad esempio, nel 2004, simmetricamente dovrebbe riconoscere a tale soggetto passivo il diritto di detrarre l'IVA versata allo stesso titolo.

73. In secondo luogo, l'articolo 167 della direttiva 2006/112 può essere interpretato nel senso che non osta a che, in circostanze come quelle del caso di specie, un soggetto passivo in buona fede (26) non venga completamente privato del suo diritto di detrarre l'IVA.

74. L'interpretazione data alla normativa nazionale dalle autorità fiscali slovacche nella loro prassi le induce a negare l'esercizio di tale diritto in maniera contraria al principio di neutralità fiscale dell'IVA. La Corte ha ribadito la prevalenza di detto principio e il fatto che il diritto a

detrazione fa parte del meccanismo dell'IVA, di modo che, come regola generale, tale diritto non può subire limitazioni (27).

75. Il principio di neutralità esige che il diritto alla detrazione a monte dell'IVA sia riconosciuto se le condizioni sostanziali sono soddisfatte, anche se talune condizioni formali sono state omesse dai soggetti passivi (28). La Corte si è pronunciata chiaramente a favore del massimo rispetto possibile del diritto a detrazione, ad esempio dichiarando contraria agli articoli 167, 178, lettera a), 179 e 226, punto 3, della direttiva IVA una normativa nazionale in forza della quale la rettifica di una fattura avente ad oggetto un'indicazione obbligatoria non produceva effetto retroattivo, il che limitava le possibilità di detrarre l'imposta dovuta all'anno in cui tale fattura era stata rettificata e non a quello in cui è stata inizialmente emessa (29).

76. Orbene, se tale limitazione è stata ritenuta contraria alla direttiva 2006/112, per lo stesso motivo si dovrà ritenere in contrasto con quest'ultima la prassi slovacca che, di fatto, esclude la possibilità di esercitare il diritto a detrazione in casi come quello di specie. Si deve tenere presente che tale diritto può essere esercitato solo quando il titolare dello stesso abbia consapevolezza del fatto che le sue operazioni sono soggette all'IVA, ma non prima, se ha agito in buona fede (il che, ripeto, non è in discussione nel caso in esame).

77. Infine, il provvedimento controverso nella controversia principale risulta, a mio parere, sproporzionato. Certamente, l'articolo 273 della direttiva 2006/112 consente agli Stati membri di adottare misure al fine di garantire l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare le evasioni. Tuttavia, tali misure – tra le quali, per motivi di certezza del diritto, rientra la fissazione di termini per l'esercizio del diritto alla detrazione – non devono eccedere quanto necessario a tal fine né compromettere la neutralità dell'IVA (30).

78. Orbene, una volta riconosciuta la buona fede del soggetto passivo, esclusa l'esistenza di frodi o vantaggi fiscali e tenuto conto del fatto che le operazioni sono state regolarizzate, non risulta proporzionato privare tale contribuente del suo diritto a detrazione solo perché egli ha erroneamente ritenuto che dette operazioni non fossero soggette all'IVA e il periodo trascorso prima della regolarizzazione era superiore a cinque anni.

79. Di fatto, l'Amministrazione slovacca riconosce che la detrazione era possibile, ma la limita ai periodi di imposta per i quali non considera intervenuta la decadenza. Orbene, come già rilevato, se un intervallo di tempo superiore a cinque anni non ha impedito all'Erario di riscuotere, tardivamente, l'importo di IVA, simmetricamente non dovrebbe impedire neppure l'esercizio del diritto a detrazione.

80. Di conseguenza, suggerisco di rispondere alle questioni pregiudiziali dalla prima alla quarta che, in circostanze come quelle del caso di specie, qualora sia stato ritenuto, erroneamente ma in buona fede, che la cessione di beni non fosse soggetta all'IVA e vari anni dopo sia stato regolarizzato il pagamento di tale imposta, il soggetto passivo ha diritto a detrarre l'IVA versata a monte per tale operazione (o, se del caso, ad ottenere il rimborso).

C. Sulla quinta questione pregiudiziale

81. Il giudice a quo chiede se i principi della certezza del diritto e del legittimo affidamento, nonché l'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta»), ostino all'interpretazione data alla normativa nazionale dall'Amministrazione tributaria del suo paese.

82. Anziché dichiarare tale questione irricevibile nel suo complesso, come propone il governo slovacco, concordo con la Commissione che non occorre rispondervi, dato che per risolvere i

dubbi del giudice del rinvio occorre unicamente fare riferimento all'interpretazione della direttiva 2006/112 elaborata dalla Corte. Tuttavia, in subordine, esporrò il mio parere in merito al contenuto di detta questione, per il caso in cui la Corte decidesse di esaminarlo.

83. Per quanto attiene, in primo luogo, all'articolo 41 della Carta, relativo al diritto ad una buona amministrazione, la sua citazione non è pertinente nella controversia principale, dato che tale disposizione non si rivolge agli Stati membri, ma unicamente alle istituzioni, agli organi e agli organismi dell'Unione (31). Poiché la controversia principale verte sul comportamento delle autorità fiscali di uno Stato membro, la menzionata disposizione non risulta applicabile.

84. In secondo luogo, l'eventuale violazione del principio di tutela del legittimo affidamento richiederebbe che l'autorità amministrativa avesse suscitato nella Volkswagen fondate aspettative, basate su assicurazioni precise (32), che le sue richieste sarebbero state accolte, in modo che qualsiasi operatore economico prudente ed accorto avrebbe determinato il proprio comportamento basandosi su tale certezza (33).

85. Tuttavia, dall'ordinanza di rinvio non risulta che siano state fornite siffatte assicurazioni. Ciò che viene descritto in detta ordinanza è semmai una prassi amministrativa relativa all'interpretazione del diritto nazionale per quanto riguarda il termine per chiedere il rimborso dell'IVA. Nell'esposizione dei fatti non figurano riferimenti ad assicurazioni precise la cui esistenza potesse indurre la Volkswagen a credere che le sue richieste sarebbero state accolte.

86. Pertanto, in mancanza di informazioni più precise su tali ipotetiche assicurazioni, la Corte non dispone degli elementi di fatto necessari per fornire una risposta utile a questa parte della quinta questione (34).

87. In terzo e ultimo luogo, il principio della certezza del diritto implica, per riprendere i termini utilizzati dalla Corte, che una normativa dell'Unione deve consentire agli interessati di conoscere senza ambiguità la portata dei propri diritti e obblighi, affinché essi possano regolarsi con cognizione di causa (35).

88. Come si è già esposto (36), la Corte ha confermato che, a determinate condizioni, gli Stati membri possono stabilire «termini di decadenza» per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, purché essi non comportino la soppressione, di fatto o per via normativa, di tale diritto (37).

89. La certezza del diritto, intesa nel senso sopra indicato, potrebbe essere compromessa qualora l'interpretazione delle disposizioni nazionali che disciplinano tali termini fosse aleatoria o arbitraria, o variasse a seconda delle diverse amministrazioni tributarie. Tuttavia, non risulta che ciò sia accaduto nel presente procedimento, in cui sembra che il diritto a detrazione sia stato negato ad altri soggetti passivi che si trovano nella stessa situazione della Volkswagen (38).

90. Cosa diversa è se detta interpretazione, pur essendo uniforme a livello nazionale, sia conforme al diritto dell'Unione. Qualora non lo fosse, come ho suggerito in seguito all'esame delle prime quattro questioni, la constatazione della sua contrarietà alla direttiva 2006/112 sarebbe sufficiente per rispondere alle questioni pregiudiziali nel loro complesso.

VI. Conclusione

91. Alla luce delle suesposte considerazioni, propongo alla Corte di rispondere nei termini seguenti alle questioni pregiudiziali sollevate dal Najvyšší súd Slovenskej republiky (Corte suprema della Repubblica slovacca):

«Gli articoli 167, 168 e 178 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006,

relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nonché i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità ostano a che sia negato a un soggetto passivo che ha agito in buona fede il diritto alla detrazione di detta imposta, quando ricorrano circostanze come quelle di cui alla controversia principale, nelle quali è stato ritenuto erroneamente che la cessione di beni non fosse soggetta a imposta ma si è proceduto, alcuni anni più tardi, alla regolarizzazione di quest'ultima e al suo pagamento».

1 Lingua originale: lo spagnolo.

2 Direttiva del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata (in prosieguo: la «direttiva 2006/112» o la «direttiva IVA»).

3 Tali sezioni sono costituite dagli articoli da 219 bis a 240 della direttiva IVA.

4 Direttiva del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, previsto dalla direttiva 2006/112/CE, ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ma in un altro Stato membro (GU 2008, L 44, pag. 23). L'articolo 171 della direttiva IVA rinvia, in relazione al rimborso di detta imposta, alle norme di applicazione, attualmente contenute nella direttiva 2008/9.

5 In prosieguo: la «legge sull'IVA».

6 È pacifico che tali beni sono stati utilizzati per le esigenze delle operazioni imponibili della Volkswagen.

7 A tale proposito, detto governo richiama la sentenza del 28 luglio 2016, Astone (C-332/15, EU:C:2016:614, punto 30).

8 Detto governo richiama la sentenza del 12 luglio 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punto 46).

9 La Commissione rinvia alla sentenza dell'8 maggio 2008, Ecotrade (C-95/07 e C-96/07, EU:C:2008:267, punti 45 e 46).

10 In tale contesto, la Commissione richiama la sentenza del 29 aprile 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268, punto 35).

11 Sentenza dell'11 dicembre 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:2014:2429, punto 41). Detta sentenza verteva principalmente sugli articoli 17, 18 e 22 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 1977, L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991 (GU 1991, L 376, pag. 1) (in prosieguo: la «sesta direttiva»), ma tali disposizioni sono state riprese, talora perfino in modo letterale, nella direttiva 2006/112; v. sentenza del 21 giugno 2012, Mahegében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punti da 5 a 11).

12 Articolo 63 della direttiva 2006/112.

13 Sentenza del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punto 44 e giurisprudenza citata).

14 Sentenza dell'11 dicembre 2014, Idexx Laboratories Italia (C-590/13, EU:C/2014/2429,

punto 42).

15 Articoli 178 e segg. della direttiva 2006/112.

16 Sentenza del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid (C?80/11 e C?142/11, EU:C:2012:373, punto 44).

17 Sentenza dell'8 maggio 2008, Ecotrade (C?95/07 e C?96/07, EU:C:2008:267, punto 46).

18 Ai sensi dell'articolo 218 della direttiva 2006/12, viene accettato come fattura «ogni documento o messaggio cartaceo o elettronico che soddisfa le condizioni stabilite dal [capo 3]».

19 Trattandosi di documenti richiesti come regola generale per beneficiare della detrazione, in talune circostanze le fatture possono mancare senza che ciò osti all'esercizio del diritto a detrazione. V., in tal senso, sentenza del 1° aprile 2004, Bockemühl (C?90/02, EU:C:2004:206, punto 47).

20 V. articolo 226, punti 9 e 10, della direttiva 2006/112.

21 V. sentenza del 29 aprile 2004, Terra Baubedarf?Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, punto 36).

22 La Corte ha dichiarato che «[l]'esercizio del detto diritto alla deduzione presuppone che, in linea di principio, i soggetti passivi non effettuino pagamenti e, quindi, non versino l'IVA a monte prima della ricezione della fattura, o di un altro documento considerato ad essa equivalente, e che non si possa ritenere che l'IVA gravi su una data operazione prima di essere stata versata». Sentenza del 29 aprile 2004, Terra Baubedarf?Handel (C?152/02, EU:C:2004:268, punto 35).

23 La Corte ha dichiarato che «un versamento tardivo dell'IVA non può essere assimilato, di per sé, a una frode, la quale presuppone, da un lato, che l'operazione controversa (...) abbia il risultato di procurare un vantaggio fiscale la cui concessione sia contraria all'obiettivo perseguito da queste disposizioni [ossia quelle che disciplinano l'IVA]» e che «[i]l principio di neutralità fiscale osta a una sanzione consistente nel diniego del diritto a detrazione in caso di versamento tardivo dell'imposta sul valore aggiunto». V. sentenza del 12 luglio 2012, EMS?Bulgaria Transport OOD (C?284/11, EU:C:2012:458, punto 74 e dispositivo).

24 Ricordo che, a tenore di tale disposizione, il termine di decadenza di cinque anni vale sia per l'Amministrazione sia per i contribuenti: la prima non può riscuotere un'imposta, o un importo supplementare, dopo che siano trascorsi cinque anni e i contribuenti non possono beneficiare del rimborso delle imposte già pagate una volta che sia trascorso questo stesso periodo di tempo.

25 Nel diritto dell'Unione, i termini di ricorso ragionevoli a pena di decadenza, nell'interesse della certezza del diritto, tutelano sia il contribuente sia l'amministrazione; v. sentenza del 14 giugno 2017, Compass Contract Services (C?38/16, EU:C:2017:454, punto 42).

26 È pacifico tra le parti della controversia principale che né i fornitori Hella né la società Volkswagen hanno agito in maniera fraudolenta o con la consapevolezza dell'irregolarità consistente nel fatto di considerare le cessioni di beni come operazioni non soggette all'IVA.

27 Sentenza del 28 luglio 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614, punto 30).

28 Sentenza del 15 settembre 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, punto 38).

- 29 Ibidem, punto 43.
- 30 V., in tal senso, sentenza del 9 luglio 2015, *Salomie e Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, punto 62).
- 31 Sentenza del 17 dicembre 2015, *WebMindLicenses* (C-419/14, EU:C:2015:832, punto 83 e giurisprudenza citata).
- 32 Sentenza del 14 giugno 2017, *Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis* (C-26/16, EU:C:2017:453, punto 76 e giurisprudenza citata).
- 33 Sentenza del 9 luglio 2015, *Salomie e Oltean* (C-183/14, EU:C:2015:454, punto 45 e giurisprudenza citata).
- 34 V., tra altre, sentenza del 14 giugno 2017, *Santogal M?Comércio e Reparação de Automóveis* (C-26/16, EU:C:2017:453, punto 31 e giurisprudenza citata).
- 35 Sentenza del 7 marzo 2017, *RPO* (C-390/15, EU:C:2017:174, punto 59).
- 36 Paragrafi 57 e 77 delle presenti conclusioni.
- 37 Sentenza del 9 giugno 2016, *Wolfgang und Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft* (C-332/14, EU:C:2016:417, punti da 58 a 61).
- 38 L'ordinanza di rinvio indica che altre imprese si trovano in situazioni analoghe.