

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

29 marzo 2012 (*)

«IVA – Sesta direttiva – Articolo 17, paragrafo 2, lettera b) – Tassazione di un prodotto importato da un paese terzo – Normativa nazionale – Diritto a detrazione dell’IVA all’importazione – Presupposto – Pagamento effettivo dell’IVA da parte del soggetto passivo»

Nella causa C-414/10,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Conseil d’État (Francia) con decisione 30 luglio 2010, pervenuta in cancelleria il 19 agosto 2010, nel procedimento

VELECLAIR SA

contro

Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l’État,

LA CORTE (Prima Sezione),

composta dal sig. A. Tizzano, presidente di sezione, dai sigg. M. Safjan, M. Ilešič, E. Levits e J.-J. Kasel (relatore), giudici,

avvocato generale: sig.ra J. Kokott

cancelliere: sig.ra R. Șereș, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all’udienza del 12 ottobre 2011,

considerate le osservazioni presentate:

- per la VELECLAIR SA, da E. Arcil, avocat;
- per il governo francese, da N. Rouam e G. de Bergues, in qualità di agenti;
- per il governo tedesco, da C. Blaschke e T. Henze, in qualità di agenti;
- per il governo dei Paesi Bassi, da C. Wissels, in qualità di agente;
- per il governo portoghese, da S. Jaulino nonché da L. Ines Fernandes e R. Campos Laires, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da D. Recchia e C. Soulay nonché da F. Dintilhac, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell’avvocato generale, presentate all’udienza del 17 novembre 2011,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 17, paragrafo 2, lettera b), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).
- 2 Detta domanda è stata presentata nell'ambito di una lite che oppone la VELECLAIR SA (in prosieguo: la «Véleclair») al Ministre du Budget, des Comptes publics et de la Réforme de l'État (Ministro del Bilancio, dei Conti pubblici e della Riforma dello Stato) in merito ad una normativa nazionale che subordina l'esercizio del diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») all'importazione al pagamento effettivo di detta imposta da parte del soggetto passivo.

Contesto normativo

La sesta direttiva

- 3 L'articolo 10, paragrafo 1, della sesta direttiva dispone:
«1. Si considera:
 - a) fatto generatore dell'imposta il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta;
 - b) 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».
- 4 L'articolo 10, paragrafi 2 e 3, della sesta direttiva precisa:
«2. Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile all'atto della cessione di beni o della prestazione di servizi.
(...)
In deroga alle precedenti disposizioni, gli Stati membri possono stabilire che, per talune operazioni o per talune categorie di soggetti passivi, l'imposta diventi esigibile:
 - non oltre la data di emissione della fattura o del documento che ne fa le veci,
 - al più tardi al momento dell'incasso del prezzo, ovvero,
 - in caso di mancata o tardiva emissione della fattura o del documento che ne fa le veci, entro un periodo determinato a decorrere dalla data in cui ha luogo il fatto generatore dell'imposta.
3. Il fatto generatore si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata l'importazione del bene. Quando i beni sono assoggettati, al momento del loro ingresso nella

Comunità, ad uno dei regimi di cui all'articolo 7, paragrafo 3, il fatto generatore si verifica e l'imposta diventa esigibile soltanto nel momento in cui i beni sono svincolati da tali regimi.

Tuttavia, quando i beni importati sono soggetti a dazi doganali, prelievi agricoli o a imposte di effetto equivalente istituiti nell'ambito di una politica comune, il fatto generatore si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui scattano il fatto generatore e l'esigibilità di questi dazi o prelievi comunitari.

Qualora i beni importati non siano assoggettati ad alcuno di tali dazi o prelievi comunitari, gli Stati membri applicano le disposizioni in vigore per i dazi doganali, per ciò che si riferisce al fatto generatore dell'imposta ed alla sua esigibilità».

5 L'articolo 17, paragrafi 1 e 2, della sesta direttiva enuncia:

«1. Il diritto a deduzione nasce quando l'imposta deducibile diventa esigibile.

2. Nella misura in cui beni e servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo è autorizzato a dedurre dall'imposta di cui è debitore:

a) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per i beni che gli sono o gli saranno forniti e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo debitore dell'imposta all'interno del paese;

b) l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per i beni importati all'interno del paese;

(...»

6 L'articolo 18, paragrafi 1, lettera b), e 2, della sesta direttiva dispone:

«1. Per poter esercitare il diritto a deduzione, il soggetto passivo deve:

(...)

b) per la deduzione di cui all'articolo 17, paragrafo 2, lettera b), essere in possesso di un documento che lo indichi quale destinatario o importatore e che menzioni l'ammontare dell'imposta dovuta o ne consenta il calcolo;

(...)

2. Il soggetto passivo opera la deduzione sottraendo dall'importo totale dell'imposta sul valore aggiunto dovuta per un dato periodo fiscale l'ammontare dell'imposta per la quale, nello stesso periodo, è sorto e può essere esercitato in virtù delle disposizioni del paragrafo 1 il diritto a deduzione.

(...».

7 L'articolo 21, paragrafo 2, della sesta direttiva recita:

«L'imposta sul valore aggiunto è dovuta:

(...)

2. [a]ll'importazione dalla/e persona/e designata/e o riconosciuta/e dallo Stato membro di importazione».

La normativa nazionale

8 L'articolo 271, II, paragrafo 1, del Code général des impôts (Codice generale delle imposte; in prosieguo: il «CGI») recita:

«Qualora i beni e i servizi siano impiegati per operazioni soggette ad imposta, e a condizione che tali operazioni diano diritto a detrazione, l'imposta che il soggetto passivo può detrarre è:

(...).

b) quella riscossa all'importazione.

(....)»

9 L'articolo 291, I, paragrafo 2, lettera a), del CGI precisa:

«Si considera importazione di un bene:

a) l'ingresso in Francia di un bene, originario o proveniente da uno Stato o da un territorio non appartenente alla Comunità europea, e che non è stata messo in libera pratica (...).»

10 L'articolo 293 A, paragrafo 1, del CGI dispone:

«All'importazione, il fatto generatore si verifica e l'imposta diventa esigibile al momento in cui il bene si considera importato ai sensi dell'articolo 291, paragrafo 2, I.

(...).

L'imposta deve essere assolta dalla persona designata come destinatario effettivo dei beni sulla dichiarazione di importazione.

(...).

Causa principale e questione pregiudiziale

11 Durante gli anni 1992-1995, la Véleclair ha importato biciclette dichiarando che queste provenivano dal Vietnam. L'amministrazione doganale francese, per contro, ha considerato che queste biciclette in realtà erano originarie della Cina e ha quindi redatto un verbale per false dichiarazioni di origine. Di conseguenza, la Véleclair è stata soggetta a dazi doganali e a dazi antidumping per un importo di quasi EUR 4 milioni, a loro volta assoggettati all'IVA per un importo di EUR 735 437.

12 La Véleclair non ha versato l'IVA di cui sopra e l'amministrazione doganale ne ha informato il fisco, che aveva quindi un credito nei confronti di tale società. Con ordinanza 12 febbraio 1999, il giudice fallimentare constatava con sentenza definitiva la preclusione del credito fiscale, in quanto quest'ultimo non era stato insinuato a titolo definitivo entro dodici mesi dalla pubblicazione dello stato di insolvenza della Véleclair. Tale decisione è stata confermata in ultimo grado dalla Corte di cassazione l'8 luglio 2003.

- 13 La Véleclair ha presentato una domanda di rimborso, ammontante a EUR 723 503,37, corrispondente al credito IVA detraibile di cui essa si riteneva titolare al 31 dicembre 1997 a titolo del rialzo dell'IVA all'importazione sui diritti elusi.
- 14 Tale domanda è stata respinta dall'amministrazione tributaria in quanto, secondo le disposizioni del CGI, la detraibilità dell'IVA all'importazione è subordinata al suo effettivo previo pagamento. La tesi difesa dal fisco è stata confermata in primo grado dal Tribunal administratif d'Orléans. Essendo stato del pari respinto l'appello interposto avverso detta decisione dinanzi alla Cour administrative d'appel di Nantes, la Véleclair è ricorsa in cassazione dinanzi al Conseil d'État.
- 15 Dinanzi a detto organo giurisdizionale, la Véleclair ha sostenuto che l'esercizio del suo diritto a detrazione non poteva essere subordinato all'effettivo previo pagamento dell'imposta di cui essa era debitrice, in quanto il disposto dell'articolo 271, II, paragrafo 1, lettera b), del CGI, che dispone che il diritto a detrazione dell'IVA è condizionato dalla sua effettiva riscossione da parte dell'amministrazione tributaria e non dalla sua mera esigibilità, è incompatibile con il disposto dell'articolo 17, paragrafo 2, lettera b), della sesta direttiva.
- 16 In tale contesto il Conseil d'État ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 17, paragrafo 2, lettera b), della sesta direttiva consenta ad uno Stato membro di subordinare il diritto alla detrazione dell'[IVA] all'importazione, tenuto conto in particolare dei rischi di evasione, al pagamento effettivo di tale imposta da parte del debitore, qualora il debitore dell'[IVA] all'importazione e il titolare del corrispondente diritto a detrazione siano, come in Francia, la stessa persona».

Sulla questione pregiudiziale

- 17 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 17, paragrafo 2, lettera b), della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che esso consente ad uno Stato membro di subordinare il diritto a detrazione dell'IVA all'importazione all'effettivo previo pagamento di detta imposta da parte del soggetto passivo quando quest'ultimo è anche il titolare del diritto a detrazione.
- 18 Al fine di rispondere a tale questione occorre, in primo luogo, ricordare che, secondo la lettera stessa dell'articolo 17, paragrafo 2, lettera b), della sesta direttiva il soggetto passivo è autorizzato a detrarre l'IVA «dovuta o assolta» per i beni importati all'interno del paese.
- 19 Pertanto, il testo stesso di detta disposizione, che riprende l'espressione utilizzata nell'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva, ai termini del quale i soggetti passivi hanno diritto di detrarre l'IVA «dovuta o assolta» per i beni che sono loro o saranno loro ceduti, dispone chiaramente che il diritto a detrazione dell'imposta di cui beneficia il soggetto passivo riguarda non soltanto l'IVA che ha versato, ma anche l'IVA dovuta, vale a dire quella che deve essere ancora pagata.
- 20 Come l'avvocato generale ha rilevato ai paragrafi 56-58 delle sue conclusioni, il termine «dovuta» si riferisce infatti ad un debito tributario esigibile e presuppone quindi che il soggetto passivo abbia l'obbligo al versamento dell'importo dell'IVA che intende detrarre in quanto imposta a monte.

- 21 Va aggiunto, da un lato, che il legislatore dell'Unione, se avesse voluto subordinare il diritto a detrazione dell'IVA all'importazione all'effettivo previo pagamento di detta IVA, avrebbe potuto farlo espressamente, ad esempio abolendo il termine «dovuta» in detto articolo 17.
- 22 D'altro lato, dal combinato disposto dell'articolo 17, paragrafo 1, della sesta direttiva e dell'articolo 10, paragrafo 3, della stessa direttiva discende che la nascita del diritto a detrazione dell'IVA è indipendente dal fatto che sia avvenuto il pagamento del corrispettivo dovuto per il bene o i beni importati.
- 23 Ne consegue che, in applicazione dell'articolo 17, paragrafo 2, lettera b), della sesta direttiva, il diritto a detrazione dell'IVA all'importazione non può, in linea di principio, essere subordinato all'effettivo previo pagamento dell'IVA stessa.
- 24 Occorre, in secondo luogo, constatare che siffatta interpretazione dell'articolo 17, paragrafo 2, lettera b), della sesta direttiva è corroborata da altre disposizioni della sesta direttiva.
- 25 Infatti, da una parte, l'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva, che utilizza del pari, come risulta dal punto 19 della presente sentenza, i termini «dovuta o assolta», deve essere inteso nel senso che il punto se l'IVA dovuta su operazioni di vendita precedenti o successive aventi ad oggetto i beni interessati sia stata o meno versata all'Erario non incide sul diritto a detrazione del soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza del 12 gennaio 2006, Optigen e a., C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Racc. pag. I-483, punto 54).
- 26 D'altra parte, come l'avvocato generale ha rilevato al paragrafo 37 delle sue conclusioni, l'articolo 18 della sesta direttiva, intitolato «Modalità di esercizio del diritto a deduzione», si limita a prevedere, al paragrafo 1, lettera b), che, per poter esercitare il suo diritto a detrazione dell'IVA all'importazione, il soggetto passivo è soltanto tenuto ad essere in possesso di un documento che accerti l'importazione, il quale lo indichi quale destinatario o importatore e «menzioni o consenta il calcolo» dell'ammontare dell'imposta dovuta. Ne consegue che lo stesso esercizio del diritto a detrazione non è subordinato all'effettivo previo pagamento dell'IVA all'importazione.
- 27 Occorre, in terzo luogo, precisare che l'interpretazione che precede è conforme agli obiettivi della sesta direttiva in quanto consente di garantire che il diritto a detrazione, che non può in linea di principio essere limitato, rimanga una parte integrante del sistema dell'IVA e possa continuare ad esercitarsi immediatamente per tutte le imposte che abbiano gravato sulle operazioni effettuate a monte (v., in tal senso, sentenza del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, Racc. pag. I-6161, punto 47).
- 28 Tale interpretazione è, per di più, quella più idonea a garantire il rispetto del principio della neutralità fiscale.
- 29 A questo proposito si deve ricordare che il sistema delle detrazioni è inteso a esonerare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dagli scopi o dai risultati di tali attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA (v., in particolare, sentenza Kittel e Recolta Recycling, cit., punto 48 e giurisprudenza ivi citata).
- 30 Orbene, per le ragioni più ampiamente sviluppate dall'avvocato generale ai paragrafi 39-42 delle sue conclusioni, subordinare il diritto a detrazione dell'IVA all'importazione

all'effettivo previo pagamento della stessa IVA comporterebbe che il soggetto passivo sarebbe soggetto, per un certo periodo, ad un'imposizione economica cui non è tenuto e che il sistema delle detrazioni mira appunto ad evitare.

- 31 Tale interpretazione non è messa in discussione dall'argomento secondo cui, in mancanza di un effettivo previo pagamento dell'IVA all'importazione, vi sarebbe un rischio di evasione o di abuso dell'IVA.
- 32 In effetti, anzitutto, come risulta da una giurisprudenza costante, la lotta contro la frode, l'evasione fiscale e gli eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e promosso dalla sesta direttiva. Tocca a chi chiede la detrazione dell'IVA provare che ricorrono i presupposti per fruirne e l'amministrazione tributaria, qualora constati che il diritto a detrazione sia stato esercitato fraudolosamente, è autorizzata a chiedere, retroattivamente, il rimborso delle somme detratte. È compito peraltro del giudice nazionale negare il beneficio del diritto a detrazione se è provato, alla luce di elementi oggettivi del fascicolo, che lo stesso diritto è invocato fraudolosamente (v., in particolare, sentenza Kittel e Recolta Recycling, cit., punti 54 e 55 nonché giurisprudenza ivi citata).
- 33 Inoltre, non si può validamente sostenere che un'importazione costituisca un'operazione per la quale vi è un rischio di evasione o di abuso maggiorato. Infatti, l'importazione di un bene costituisce un atto materiale che è attestato e verificabile dall'amministrazione competente per il fatto della presenza di detto bene in dogana.
- 34 Infine, la circostanza che il soggetto passivo dell'IVA all'importazione sia del pari titolare del diritto a detrazione della stessa IVA non risulta neanche in grado di aumentare il rischio di evasione o di abuso dell'IVA. Al contrario, come la Commissione europea ha sostenuto, il fatto che la stessa persona sia contemporaneamente debitrice dell'IVA e titolare del diritto a detrazione avvicina tale fattispecie a quella che ricorre nell'ambito del regime dell'autodichiarazione dell'IVA previsto dalla sesta direttiva. Orbene, come il legislatore dell'Unione ha ribadito al quarantaduesimo considerando della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1), tale regime consente, in particolare, di contrastare l'elusione e l'evasione fiscale constatate in taluni tipi di operazioni.
- 35 Alla luce delle considerazioni di cui sopra, si deve rispondere alla questione pregiudiziale nel senso che l'articolo 17, paragrafo 2, lettera b), della sesta direttiva deve essere interpretato nel senso che esso non consente ad uno Stato membro di subordinare il diritto a detrazione dell'IVA all'importazione all'effettivo previo pagamento di detta imposta da parte del soggetto passivo, qualora quest'ultimo sia del pari il titolare del diritto a detrazione.

Sulle spese

- 36 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Prima Sezione) dichiara:

L'articolo 17, paragrafo 2, lettera b), 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, deve essere interpretato nel senso che esso non consente ad uno Stato membro di subordinare il diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto all'importazione all'effettivo previo pagamento di detta imposta da parte del soggetto passivo, qualora quest'ultimo sia del pari il titolare del diritto a detrazione.

Firme