

Downloaded via the EU tax law app / web

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Decima Sezione)

13 febbraio 2019 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Armonizzazione delle normative fiscali – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Detrazione dell'IVA – Determinazione del soggetto passivo tenuto al pagamento dell'IVA – Applicazione retroattiva di una misura di deroga – Principio della certezza del diritto»

Nella causa C-434/17,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dallo Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Zalaegerszeg, Ungheria), con decisione del 29 giugno 2017, pervenuta in cancelleria il 18 luglio 2017, nel procedimento

Human Operator Zrt.

contro

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

LA CORTE (Decima Sezione),

composta da K. Lenaerts, presidente della Corte, facente funzione di presidente della decima Sezione, F. Biltgen ed E. Levits (relatore), giudici,

avvocato generale: Y. Bot

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo ungherese, da M.Z. Fehér e G. Koós, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da V. Bottka, A. Sipos e L. Lozano Palacios, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione della decisione di esecuzione (UE) 2015/2349 del Consiglio, del 10 dicembre 2015, che autorizza l'Ungheria ad applicare una misura di deroga all'articolo 193 della direttiva 2006/112/CE, relativa al sistema

comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2015, L 330, pag. 53; in prosieguo: la «decisione di esecuzione»), in combinato disposto con l'articolo 193 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), quale modificata dalla direttiva 2013/43/UE del Consiglio, del 22 luglio 2013 (GU 2013, L 201, pag. 4) (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Human Operator Zrt. e la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direzione dei ricorsi dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria; in prosieguo: la «direzione dei ricorsi») in merito al pagamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) da parte di un soggetto passivo destinatario di prestazioni di servizi soggette all'IVA.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva IVA

3 L'articolo 193 della direttiva IVA dispone quanto segue:

«L'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, eccetto che nei casi in cui l'imposta è dovuta da una persona diversa in virtù degli articoli da 194 a 199 ter e 202».

4 A termini dell'articolo 199 della medesima:

«1. Gli Stati membri possono stabilire che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le seguenti operazioni:

a) prestazioni di servizi di costruzione, inclusi i servizi di riparazione, pulizia, manutenzione, modifica e demolizione relative a beni immobili nonché la consegna di lavori immobiliari, considerata cessione di beni ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 3;

b) messa a disposizione di personale per l'esecuzione delle attività di cui alla lettera a);

(...)».

5 L'articolo 395, paragrafo 1, della succitata direttiva è formulato come segue:

«Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali».

Decisione di esecuzione

6 Con lettere protocollate presso i servizi della Commissione europea il 23 dicembre 2014 e l'8 maggio 2015, l'Ungheria ha chiesto l'autorizzazione a introdurre una misura speciale di deroga all'articolo 193 della direttiva IVA per quanto riguarda il soggetto tenuto al pagamento dell'IVA, al fine di contrastare determinate pratiche fraudolente nel settore delle agenzie di lavoro temporaneo. Con la decisione di esecuzione, il Consiglio ha accolto tale domanda.

7 Ai sensi dell'articolo 1 della decisione di esecuzione:

«In deroga all'articolo 193 della direttiva [IVA], l'Ungheria è autorizzata a disporre che il debitore dell'IVA sia il soggetto passivo destinatario di una messa a disposizione di personale per

l'esecuzione di attività diverse da quelle previste all'articolo 199, paragrafo 1, lettera a), della direttiva [IVA]».

8 A norma dell'articolo 2 della decisione di esecuzione, quest'ultima cessa di produrre effetti il 31 dicembre 2017.

Diritto ungherese

9 L'articolo 60 dell'az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (legge n. CXXVII del 2007, relativa all'imposta sul valore aggiunto), nella versione applicabile ai fatti di cui al procedimento principale, entrata in vigore il 1° gennaio 2015 (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), è del seguente tenore:

«1. In caso di cessione di beni o di prestazione di servizi, se l'acquirente del bene o il destinatario del servizio è tenuto ad assolvere l'imposta, l'importo da corrispondersi sarà determinato:

- a) al momento della ricezione della fattura o di altro documento attestante l'esecuzione dell'operazione,
- b) al momento del pagamento del corrispettivo, o
- c) il giorno 15 del mese successivo all'esecuzione dell'operazione.

2. Delle opzioni enumerate al paragrafo 1, si applica quella che si verifica per prima».

10 L'articolo 142 della legge in parola così dispone:

«1. L'imposta deve essere assolta dall'acquirente del bene o dal destinatario del servizio:

(...)

c) in caso di prestazione di servizi di lavoro interinale, di distacco di lavoratori, di messa a disposizione di personale o di ricorso a servizi di collaborazione di studenti, in relazione a cessioni di beni o prestazioni di servizi – anche nei casi in cui non è necessaria un'autorizzazione dell'autorità urbanistica o un procedimento di notifica a detta autorità;

(...)

3. Il paragrafo 1 è applicabile qualora:

a) tutte le parti che intervengono nell'esecuzione dell'operazione siano soggetti passivi registrati nel territorio statale e

b) nessuna delle parti che intervengono nell'esecuzione dell'operazione abbia uno status giuridico disciplinato dalla presente legge in forza del quale non è tenuta al versamento dell'imposta.

(...)».

11 L'articolo 294, paragrafo 1, della medesima legge prevede quanto segue:

«1. L'articolo 142, paragrafo 1, lettera c), della presente legge (...) – fatte salve le eccezioni di cui ai paragrafi 2 e 3 – si applicherà alle operazioni eseguite a decorrere dal 1° gennaio 2015».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

12 La Human Operator è una società commerciale con sede legale in Ungheria, la cui attività consiste nella prestazione di servizi di collocamento, nella somministrazione di lavoro interinale e in qualsiasi altra forma di messa a disposizione di risorse umane.

13 Per la prestazione dei summenzionati servizi alla sua clientela, la Human Operator si è avvalsa, per mezzo di contratti di prestazione di servizi, di altre società commerciali, le quali hanno messo i propri lavoratori a disposizione dei clienti della Human Operator.

14 La Human Operator ha accettato le fatture ricevute da tali società, emesse secondo il regime di tassazione ordinaria, le quali riportavano, quale oggetto dei servizi interessati, «altra forma di messa a disposizione di risorse umane» e indicavano l'IVA, che è stata portata in detrazione dalla Human Operator.

15 La Nemzeti Adó- és Vámhivatal Vas Megyei Adóigazgatósága (direzione provinciale delle imposte e delle dogane di Vas, appartenente all'Amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria) (in prosieguo: l'«autorità tributaria di primo grado») ha eseguito un controllo presso la Human Operator al fine di verificare le sue dichiarazioni IVA riguardanti il mese di gennaio 2015.

16 In seguito al controllo summenzionato, l'autorità tributaria di primo grado ha adottato, il 22 agosto 2016, una decisione con la quale ha constatato una differenza di IVA di importo pari a 46 065 000 fiorini ungheresi (HUF) (EUR 150 000 circa) e ha ingiunto alla Human Operator di corrispondere tale importo.

17 L'autorità tributaria di primo grado ha ritenuto che, in forza dell'articolo 60 della legge sull'IVA, la Human Operator fosse tenuta al pagamento dell'IVA per tutte le operazioni relative alle dichiarazioni riguardanti il mese di gennaio 2015 e ha determinato l'importo dell'IVA dovuto utilizzando come base di calcolo gli importi indicati nelle fatture accettate dalla Human Operator relative alle prestazioni di servizi di cui al procedimento principale.

18 L'autorità tributaria di primo grado si è basata, a tale proposito, sulla decisione di esecuzione, la quale autorizza il governo ungherese, in deroga all'articolo 193 della direttiva IVA, a imporre il regime dell'inversione contabile, previsto all'articolo 142, paragrafo 1, lettera c), della legge sull'IVA. La medesima autorità tributaria ha dedotto dalla succitata disposizione, quale entrata in vigore il 1° gennaio 2015, che tale inversione contabile era applicabile a decorrere dalla stessa data, tanto più che il governo ungherese, nella domanda menzionata al punto 6 della presente sentenza, aveva espressamente chiesto che la deroga di cui trattasi si applicasse a decorrere da tale data.

19 Con decisione del 25 gennaio 2017, la direzione dei ricorsi, adita dalla Human Operator, ha confermato la decisione menzionata al punto 16 della presente sentenza.

20 L'autorità tributaria di primo grado ha eseguito altri controlli presso la Human Operator, vertenti su altri periodi, e ha adottato altre sei decisioni relative al periodo compreso tra il 1° febbraio 2015 e il 31 luglio 2015. Con le medesime decisioni, essa ha ingiunto alla Human Operator di versare un importo totale di HUF 387 714 000 (EUR 1,27 milioni circa) a titolo di IVA per il periodo in questione.

21 Il 13 e il 25 gennaio 2017, la direzione dei ricorsi, nuovamente adita dalla Human Operator, ha confermato le decisioni dell'autorità tributaria di primo grado di cui al punto precedente.

22 Ritenendo che, in assenza di disposizioni espresse riguardanti la sua applicazione retroattiva, la decisione di esecuzione non potesse essere applicata dal governo ungherese prima della notifica all'Ungheria della medesima, che ha avuto luogo l'11 dicembre 2015, la Human Operator ha presentato, dinanzi al giudice del rinvio, un ricorso contro le decisioni menzionate ai punti 19 e 21 della presente sentenza.

23 Secondo il succitato giudice, ai fini della soluzione della controversia di cui al procedimento principale è necessario determinare la data di entrata in vigore della decisione di esecuzione e, pertanto, la data a decorrere dalla quale l'autorizzazione prevista nella medesima decisione è divenuta applicabile.

24 Stante quanto precede, lo Zalaegerszegi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Zalaegerszeg, Ungheria) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se la [decisione di esecuzione] debba essere interpretata nel senso che essa osta alla prassi ungherese in base alla quale si considera che la disposizione del diritto nazionale, la cui adozione trae origine dalla citata decisione di esecuzione e che prevede una deroga all'articolo 193 della [direttiva IVA], è entrata in vigore il 1° gennaio 2015, data a partire dalla quale la stessa deve essere applicata, laddove detta decisione di esecuzione non contiene alcuna disposizione riguardante la retroattività dei suoi effetti o della sua applicabilità, ma l'Ungheria ha indicato nella sua domanda di autorizzazione alla deroga tale data come data iniziale di applicazione».

Sulla questione pregiudiziale

25 Con la questione posta, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il diritto dell'Unione osti a una normativa nazionale che prevede l'applicazione di una misura di deroga all'articolo 193 della direttiva IVA prima che l'atto dell'Unione che autorizza la medesima deroga sia stato notificato allo Stato membro che l'ha chiesta, quando, da un lato, l'atto dell'Unione in questione tace in merito alla sua entrata in vigore o alla sua data iniziale di applicazione e, dall'altro, lo stesso Stato membro ha espresso l'intenzione di applicare la deroga in parola retroattivamente.

26 A tale riguardo, l'articolo 1 della decisione di esecuzione consente all'Ungheria di derogare al regime generale di tassazione, di cui all'articolo 193 della direttiva IVA, disponendo che il debitore dell'IVA sia il soggetto passivo destinatario di una messa a disposizione di personale per l'esecuzione di attività diverse da quelle previste all'articolo 199, paragrafo 1, lettera a), della medesima direttiva.

27 L'articolo 142, paragrafo 1, lettera c), della legge sull'IVA prevede, infatti, che il beneficiario del servizio è tenuto al pagamento dell'IVA in caso di messa a disposizione di lavoratori interinali, di distacco di lavoratori, di messa a disposizione di personale o di ricorso ai servizi di collaborazione di studenti in relazione a una cessione di beni o a una prestazione di servizi. La disposizione citata è entrata in vigore il 1° gennaio 2015 e, stando alla decisione di rinvio, le autorità tributarie ungheresi la applicano dalla stessa data.

28 Orbene, la decisione di esecuzione, che autorizza una simile deroga all'articolo 193 della direttiva IVA, è stata notificata al governo ungherese soltanto l'11 dicembre 2015.

29 Inoltre, la stessa decisione non contiene alcun riferimento alla data della sua entrata in

vigore o alla data in cui la deroga da essa prevista inizia ad applicarsi. Essa non specifica nemmeno il periodo nel quale si estendono i suoi effetti, limitandosi a prevedere la data della sua scadenza, fissata al 31 dicembre 2017.

30 A tale proposito, occorre rilevare, anzitutto, che, per quanto riguarda l'articolo 199 della direttiva IVA, che consente agli Stati membri di ricorrere, nelle situazioni indicate al paragrafo 1, lettere da a) a g), al meccanismo dell'inversione contabile, in forza del quale il debitore dell'IVA è il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate operazioni assoggettate all'IVA, la Corte ha statuito che la disposizione in questione costituisce un'eccezione al principio contenuto nell'articolo 193 della medesima direttiva e dev'essere quindi interpretata restrittivamente, senza che ciò possa comportare che essa sia privata dei suoi effetti (v., in tal senso, sentenze del 13 giugno 2013, *Promociones y Construcciones BJ 200*, C?125/12, EU:C:2013:392, punti 23 e 31 nonché giurisprudenza ivi citata, e del 26 aprile 2017, *Farkas*, C?564/15, EU:C:2017:302, punto 25).

31 Inoltre, in assenza di disposizioni, nella decisione di esecuzione, che fissano la data della sua entrata in vigore o una data iniziale di applicazione della deroga dalla stessa prevista, si deve ricorrere, al fine di stabilire la sua efficacia nel tempo, ai principi interpretativi generalmente riconosciuti, alla luce sia del suo testo sia della sua ratio e della sua struttura (v., in tal senso, sentenza del 12 novembre 1981, *Meridionale Industria Salumi e a.*, da 212/80 a 217/80, EU:C:1981:270, punto 8).

32 In tal senso, conformemente all'articolo 297, paragrafo 2, terzo comma, TFUE, il quale costituisce una norma generale riguardante l'entrata in vigore delle decisioni che designano i destinatari, simili decisioni hanno efficacia in virtù della notificazione ai loro destinatari. Nel caso di specie, poiché la decisione di esecuzione è stata notificata al governo ungherese l'11 dicembre 2015, occorre ritenere che essa sia entrata in vigore in questa stessa data.

33 Tale constatazione non può essere inficiata dalle osservazioni del governo ungherese. Contrariamente a quanto suggerisce detto governo, sono irrilevanti ai fini della determinazione della data a decorrere dalla quale ha effetto la decisione di esecuzione, in primo luogo, il fatto che la Commissione, nella sua proposta di decisione di esecuzione del Consiglio che autorizza l'Ungheria ad applicare una misura di deroga all'articolo 193 della direttiva 2006/112 [COM(2015) 557 final], abbia espressamente indicato di essere stata informata che l'Ungheria aveva iniziato ad applicare la deroga richiesta senza attendere l'adozione della decisione di esecuzione, in secondo luogo, il fatto che l'articolo 2 della succitata decisione abbia fissato la sua data di scadenza al 31 dicembre 2017 e, in terzo luogo, il fatto che, in una lettera inviata all'Ungheria dalla Commissione, quest'ultima abbia indicato la propria intenzione di accogliere la domanda dello Stato membro in questione riguardante la durata di applicazione della deroga richiesta e abbia raccomandato di fissare tale durata in tre anni.

34 Va infatti ricordato che il principio della certezza del diritto, il quale fa parte dei principi generali del diritto dell'Unione, esige, in particolare, che le norme giuridiche siano chiare, precise e prevedibili nei loro effetti (sentenza del 18 novembre 2008, *Förster*, C?158/07, EU:C:2008:630, punto 67).

35 La necessità di certezza del diritto s'impone con rigore particolare quando si tratta di una normativa idonea a comportare oneri finanziari, al fine di consentire agli interessati di conoscere con esattezza l'estensione degli obblighi che essa impone loro (sentenza del 29 aprile 2004, *Sudholz*, C?17/01, EU:C:2004:242, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).

36 È stato altresì dichiarato che, al fine di rispettare i principi della certezza del diritto e della tutela del legittimo affidamento, le norme sostanziali del diritto dell'Unione devono, in linea di

principio, essere interpretate come applicabili solo a situazioni createsi successivamente alla loro entrata in vigore (v., in tal senso, sentenza del 24 settembre 2002, Falck e Acciaierie di Bolzano/Commissione, C-74/00 P e C-75/00 P, EU:C:2002:524, punto 119). Pertanto, il principio della certezza del diritto osta, in linea di massima, a che l'efficacia nel tempo di un atto dell'Unione decorra da prima della sua pubblicazione o della sua notifica, a seconda dei casi, posto che la Corte ha statuito che può avvenire diversamente, in via eccezionale, qualora lo esiga uno scopo di interesse generale e sia debitamente rispettato il legittimo affidamento degli interessati (v., in tal senso, sentenze del 30 settembre 1982, Amylum/Consiglio, 108/81, EU:C:1982:322, punto 4; del 26 aprile 2005, «Goed Wonen», C-376/02, EU:C:2005:251, punto 33 e giurisprudenza ivi citata, e del 28 novembre 2006, Parlamento/Consiglio, C-413/04, EU:C:2006:741, punto 75 e giurisprudenza ivi citata).

37 Di conseguenza, in considerazione della norma di cui all'articolo 297, paragrafo 2, terzo comma, TFUE e in assenza di qualsiasi indicazione, nella decisione di esecuzione, relativa alla sua applicazione retroattiva, non si può concludere che la medesima decisione possa applicarsi retroattivamente. Ne deriva che il governo ungherese non poteva introdurre il regime di inversione contabile per i servizi non contemplati dall'articolo 199, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA prima della notifica all'Ungheria della decisione di esecuzione che autorizza il regime in questione.

38 Inoltre, per fornire una risposta utile al giudice del rinvio quanto alla determinazione del debitore dell'IVA nelle circostanze di cui al procedimento principale, occorre ricordare che, in tutti i casi in cui le disposizioni di una direttiva appaiono, dal punto di vista del loro contenuto, incondizionate e sufficientemente precise, è possibile farle valere dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato membro interessato, sia quando quest'ultimo abbia omesso di trasporre tempestivamente la direttiva nell'ordinamento nazionale sia quando esso l'abbia trasposta in modo non corretto (v., in tal senso, sentenze del 6 febbraio 2014, E.ON Global Commodities, C-323/12, EU:C:2014:53, punto 56 e giurisprudenza ivi citata, e del 15 maggio 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punto 31 e giurisprudenza ivi citata). La Corte ha parimenti statuito che una disposizione del diritto dell'Unione è incondizionata se sancisce un obbligo non soggetto ad alcuna condizione né subordinato, per quanto riguarda la sua osservanza o i suoi effetti, all'emanazione di alcun atto da parte delle istituzioni dell'Unione o degli Stati membri (sentenza del 15 maggio 2014, Almos Agrárkülkereskedelmi, C-337/13, EU:C:2014:328, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).

39 Nel caso di specie, l'articolo 193 della direttiva IVA prevede che l'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, eccetto nei casi in cui l'IVA è dovuta da una persona diversa in virtù degli articoli da 194 a 199 ter e 202 della medesima direttiva.

40 Di conseguenza, lo Stato membro non dispone di alcun margine di discrezionalità quanto alle condizioni per l'applicazione nel tempo della norma generale prevista all'articolo 193 della direttiva IVA.

41 Ove le condizioni per l'applicazione della deroga prevista all'articolo 199, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA non siano soddisfatte, i soggetti passivi possono quindi invocare l'articolo 193 della medesima dinanzi ai giudici nazionali nei confronti dello Stato membro interessato. Pertanto, nel caso di specie, la norma generale, prevista all'articolo 193 della direttiva in parola, è applicabile e sono i soggetti passivi che hanno effettuato le prestazioni di servizi di cui al procedimento principale ad essere dunque tenuti al pagamento dell'IVA per il periodo anteriore all'entrata in vigore della decisione di esecuzione.

42 Alla luce di quanto precede, occorre rispondere alla questione posta dichiarando che il diritto dell'Unione osta a una normativa nazionale che prevede l'applicazione di una misura di

deroga all'articolo 193 della direttiva IVA prima che l'atto dell'Unione che autorizza la medesima deroga sia stato notificato allo Stato membro che l'ha chiesta, laddove l'atto dell'Unione in questione tace in merito alla sua entrata in vigore o alla sua data iniziale di applicazione, e anche se lo stesso Stato membro ha espresso l'intenzione di applicare la deroga in parola retroattivamente.

Sulle spese

43 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 (Decima Sezione) dichiara:

Il diritto dell'Unione osta a una normativa nazionale che prevede l'applicazione di una misura di deroga all'articolo 193 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, quale modificata dalla direttiva 2013/43/UE del Consiglio, del 22 luglio 2013, prima che l'atto dell'Unione che autorizza la medesima deroga sia stato notificato allo Stato membro che l'ha chiesta, laddove l'atto dell'Unione in questione tace in merito alla sua entrata in vigore o alla sua data iniziale di applicazione, e anche se lo stesso Stato membro ha espresso l'intenzione di applicare la deroga in parola retroattivamente.

Firme

* Lingua processuale: l'ungherese.