

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Nona Sezione)

18 marzo 2021 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità indiretta – IVA – Direttiva 2006/112/CE – Acquisto intracomunitario di beni – Detrazione dell'imposta dovuta a monte a titolo di un tale acquisto – Requisiti formali – Requisiti sostanziali – Termine per la presentazione della dichiarazione fiscale – Principi di neutralità fiscale e di proporzionalità»

Nella causa C-895/19,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunale amministrativo del voivodato di Gliwice, Polonia), con decisione del 4 novembre 2019, pervenuta in cancelleria il 4 dicembre 2019, nel procedimento

A.

contro

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

con l'intervento di:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców,

LA CORTE (Nona Sezione),

composta da N. Piçarra, presidente di sezione, S. Rodin e K. Jürimäe (relatrice), giudici,

avvocato generale: H. Saugmandsgaard Øe

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per A., da M. Bielawski, doradca podatkowy;
- per il Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców, da P. Chrupek, radca prawny;
- per il governo polacco, da B. Majczyna, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da M. Siewierska e J. Jokubauskaitė, 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 degli articoli 167 e 178 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010 (GU 2010, L 189, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra A. e il Dyrektor Krajowej informacji Skarbowej (Direttore del Servizio nazionale delle informazioni del Tesoro, Polonia) (in prosieguo: l'«amministrazione tributaria») in ordine alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) dovuta a monte a titolo di acquisti intracomunitari.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Ai sensi dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto i), della direttiva IVA:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

(...)

b) gli acquisti intracomunitari di beni effettuati a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro:

i) da un soggetto passivo che agisce in quanto tale o da un ente non soggetto passivo, quando il venditore è un soggetto passivo che agisce in quanto tale che non beneficia della franchigia per le piccole imprese prevista agli articoli da 282 a 292 e che non rientra nelle disposizioni previste agli articoli 33 e 36».

4 L'articolo 68 di detta direttiva enuncia quanto segue:

«Il fatto generatore dell'imposta si verifica al momento dell'effettuazione dell'acquisto intracomunitario di beni.

L'acquisto intracomunitario di beni è considerato effettuato nel momento in cui è considerata effettuata la cessione di beni analoghi nel territorio dello Stato membro».

5 L'articolo 69 della direttiva succitata prevede quanto segue:

«Nei casi di acquisti intracomunitari di beni, l'IVA diventa esigibile al momento dell'emissione della fattura o alla scadenza del termine di cui all'articolo 222, primo comma, se nessuna fattura è stata emessa entro tale data».

6 Ai sensi dell'articolo 167 della medesima direttiva:

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

7 L'articolo 168 della direttiva IVA così dispone:

«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:

(...)

c) l'IVA dovuta per gli acquisti intracomunitari di beni conformemente all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto i);

(...)».

8 L'articolo 178 di detta direttiva così recita:

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

(...)

c) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera c), relativa agli acquisti intracomunitari di beni, aver riportato sulla dichiarazione IVA prevista all'articolo 250 tutti i dati necessari per determinare l'importo dell'IVA dovuta sugli acquisti intracomunitari di beni ed essere in possesso di una fattura redatta conformemente al titolo XI, capo 3, sezioni 3, 4 e 5;

(...)».

9 Ai sensi dell'articolo 179 di detta direttiva:

«Il soggetto passivo opera la detrazione globalmente, sottraendo dall'importo dell'imposta dovuta per un periodo d'imposta l'ammontare dell'IVA per la quale il diritto a detrazione è sorto, nello stesso periodo, ed è esercitato secondo quanto previsto all'articolo 178.

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

10 L'articolo 180 della medesima direttiva è così formulato:

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

11 L'articolo 181 della direttiva IVA stabilisce quanto segue:

«Gli Stati membri possono autorizzare un soggetto passivo che non sia in possesso di una fattura redatta conformemente al titolo XI, capo 3, sezioni 3, 4 e 5 a procedere alla detrazione prevista all'articolo 168, lettera c), per i suoi acquisti intracomunitari di beni».

12 L'articolo 182 di detta direttiva enuncia quanto segue:

«Gli Stati membri determinano le condizioni e le modalità di applicazione degli articoli 180 e 181».

13 Ai sensi dell'articolo 222, primo comma, della direttiva in parola:

«Per le cessioni di beni effettuate alle condizioni previste dall'articolo 138 o per le prestazioni di servizi per le quali l'imposta è dovuta dal destinatario dei beni o dei servizi a norma dell'articolo 196, la fattura è emessa entro il quindicesimo giorno del mese successivo a quello in cui si è verificato il fatto generatore dell'imposta».

14 L'articolo 273, primo comma, della stessa direttiva prevede quanto segue:

«Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera».

Diritto polacco

15 L'articolo 86 dell'ustawa o podatku od towarów i usług (legge in materia di imposta sui beni e sui servizi), dell'11 marzo 2004 (Dz. U. del 2018, posizione 2174), nella versione applicabile alla controversia oggetto del procedimento principale (in prosieguo: la «legge in materia di IVA»), prevede quanto segue:

«1. Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati per effettuare operazioni soggette a tassazione, il soggetto passivo ha diritto a detrarre dall'importo dell'imposta dovuta l'importo dell'imposta assolta a monte (...).

(...)

10. Il diritto di detrarre dall'importo dell'imposta dovuta l'importo dell'imposta a monte sorge nel periodo in cui è sorto l'obbligo fiscale relativo ai beni e ai servizi acquistati o importati dal soggetto passivo.

10b. Il diritto di detrarre dall'importo dell'imposta dovuta l'importo dell'imposta a monte, nelle ipotesi di cui:

(...)

2) al paragrafo 2, punto 4, lettera c), sorge, ai sensi del paragrafo 10, a condizione che il soggetto passivo:

a) riceva una fattura che attesti la cessione dei beni che costituisce per lui un acquisto intracomunitario di beni, entro tre mesi dalla fine del mese in cui è sorto l'obbligo fiscale relativo ai beni acquistati;

b) riporti l'importo dell'imposta dovuta a titolo dell'acquisto intracomunitario di beni nella dichiarazione fiscale in cui è tenuto a liquidare tale imposta, non oltre il termine di tre mesi decorrente dalla fine del mese in cui è sorto l'obbligo fiscale relativo ai beni acquistati.

(...)

10i. Qualora il soggetto passivo riporti l'importo dell'imposta dovuta nella dichiarazione fiscale in cui è tenuto a liquidare tale imposta, oltre la scadenza del termine previsto dal paragrafo 10b, punti 2, lettera b), e 3, questi può aumentare, per l'importo corrispondente, l'importo dell'imposta a monte nella liquidazione effettuata per il periodo d'imposta in relazione al quale il termine per la presentazione della dichiarazione fiscale non è ancora decorso.

(...)

13. Qualora il soggetto passivo non abbia detratto dall'importo dell'imposta dovuta l'importo dell'imposta assolta a monte nei termini di cui ai paragrafi 10, 10d, 10e e 11, egli può detrarre

l'importo dell'imposta dovuta mediante la rettifica della dichiarazione fiscale relativa al periodo in cui è sorto il diritto a detrazione dell'imposta, ma entro e non oltre i cinque anni decorrenti dall'inizio dell'anno in cui è sorto il diritto a detrazione, fatto salvo il paragrafo 13a.

13a. Qualora il soggetto passivo, relativamente agli acquisti o alle cessioni di beni intracomunitari e alle prestazioni di servizi intracomunitari, per i quali, ai sensi dell'articolo 17, l'acquirente del bene o del servizio assume la qualifica di soggetto passivo, non abbia detratto dall'importo dell'imposta dovuta l'importo dell'imposta assolta a monte nei termini di cui ai paragrafi 10 e 11, egli può detrarre l'importo dell'imposta dovuta mediante la rettifica della dichiarazione fiscale relativa al periodo in cui è sorto il diritto alla detrazione dell'imposta, ma entro e non oltre i cinque anni decorrenti dalla fine dell'anno in cui è sorto il diritto a detrazione».

16 La redazione dell'articolo 86, paragrafo 10b, punto 2, lettera b), della legge in materia di IVA deriva da una modifica legislativa, entrata in vigore il 1° gennaio 2017. Per effetto di tale modifica, è stato inserito in tale disposizione l'inciso «non oltre il termine di tre mesi decorrente dalla fine del mese in cui è sorto l'obbligo fiscale relativo ai beni acquistati». Prima di tale data, detta disposizione non indicava alcun termine. Mediante questa stessa modifica, all'articolo 86 della legge di cui trattasi è stato aggiunto il paragrafo 10i.

Procedimento principale e questione pregiudiziale

17 A. è una società che, nell'ambito della sua attività commerciale, effettua, tra l'altro, acquisti intracomunitari di beni nel territorio della Polonia. Essa impiega tali beni ai fini di operazioni soggette ad IVA in tale territorio.

18 A. ha presentato all'amministrazione tributaria una domanda di decisione anticipata in ambito fiscale in merito alla seguente situazione di fatto. In alcuni casi, essa non sarebbe in grado di indicare l'IVA dovuta, risultante da acquisti intracomunitari, nella dichiarazione fiscale presentata nel termine di tre mesi decorrente dalla fine del mese in cui è sorto l'obbligo tributario relativo ai beni acquistati. In tali casi, essa indicherebbe tale IVA dopo la scadenza di detto termine, mediante una rettifica della sua dichiarazione fiscale. Ciò potrebbe verificarsi in caso di ricezione tardiva di una fattura, di errata classificazione dell'operazione da parte di A. o di un errore da parte della persona incaricata di tenere i registri e di predisporre le dichiarazioni IVA.

19 In concreto, A. ha chiesto all'amministrazione tributaria se, in un caso del genere, essa potesse detrarre l'IVA dovuta a monte a titolo di un acquisto intracomunitario di beni nel corso dello stesso periodo d'imposta durante il quale l'IVA dovuta è stata dichiarata, e ciò anche se ha effettuato la rettifica della dichiarazione IVA oltre il termine di tre mesi previsto all'articolo 86, paragrafo 10b, punto 2, lettera b), della legge in materia di IVA. Secondo A., tale questione richiede una risposta in senso affermativo, dal momento che detta disposizione aggiunge un ulteriore requisito alle condizioni, poste dalla direttiva IVA, cui è subordinato il diritto a detrazione ed è contraria ai principi di neutralità fiscale e di proporzionalità.

20 Come emerge dagli atti a disposizione della Corte, il 27 dicembre 2018 l'amministrazione tributaria ha adottato una decisione anticipata e vincolante in ambito fiscale, secondo la quale il termine di tre mesi previsto all'articolo 86, paragrafo 10b, punto 2, lettera b), della legge in materia di IVA non limita il diritto a detrazione e, pertanto, non può ritenersi che esso sia in contrasto con la direttiva IVA o con i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità. Inoltre, l'articolo 178 di detta direttiva autorizzerebbe gli Stati membri a introdurre formalità cui subordinare il diritto a detrazione, come detto termine di tre mesi.

21 A. ha proposto ricorso diretto all'annullamento di detta decisione anticipata in ambito fiscale dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunale amministrativo del voivodato di

Gliwice, Polonia), giudice del rinvio. A sostegno del suo ricorso, essa ha fatto valere che l'articolo 86, paragrafo 10b, punto 2, lettera b), della legge in materia di IVA sarebbe in contrasto con gli articoli 167 e 178 della direttiva IVA, nonché con i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità.

22 Il giudice del rinvio nutre dubbi circa la compatibilità dell'articolo 86, paragrafo 10b, punto 2, lettera b), della legge in materia di IVA con il diritto dell'Unione.

23 Esso precisa che, dal 1° gennaio 2017, tale disposizione enuncia una nuova condizione relativa al termine, secondo la quale il beneficio del diritto a detrazione è subordinato alla presentazione di una dichiarazione fiscale entro tre mesi dalla fine del mese in cui è sorto l'obbligo fiscale relativo ai beni acquistati. Una volta decorso tale termine, il soggetto passivo deve rettificare la dichiarazione precedentemente presentata e può detrarre l'IVA dovuta a monte a titolo dell'acquisto intracomunitario di beni soltanto per il periodo in corso, conformemente all'articolo 86, paragrafo 10i, della legge in materia di IVA. Il soggetto passivo sopporterebbe quindi l'onere economico dell'IVA dovuta e, se del caso, del pagamento degli interessi.

24 Stando alla motivazione che ha accompagnato detta modifica legislativa, quest'ultima dovrebbe consentire un miglior controllo degli scambi intracomunitari, riguardo ai quali sarebbero state constatate irregolarità, e dell'autoliquidazione dell'IVA.

25 Il giudice del rinvio sottolinea altresì che l'articolo 86 della legge in materia di IVA introduce un termine di cinque anni per la rettifica dell'IVA dovuta, mentre tale articolo prevede due termini per l'esercizio del diritto a detrazione, vale a dire, da un lato, un termine di decadenza di tre mesi per liquidare tale imposta e, dall'altro, un termine di prescrizione di cinque anni. Detto termine di decadenza potrebbe porre problemi rispetto al diritto dell'Unione.

26 Infatti, dalla giurisprudenza della Corte risulterebbe che gli Stati membri, in linea di principio, possono prevedere termini di decadenza per l'esercizio del diritto a detrazione, purché rispettino i principi di equivalenza e di effettività. Inoltre, siffatti termini non dovrebbero ledere il principio di neutralità fiscale e dovrebbero essere proporzionati, nel senso di non introdurre formalità eccessive rispetto agli obiettivi perseguiti e di non comportare un onere economico per il soggetto passivo. Al fine di valutare il rispetto di tali principi, occorrerebbe prendere in considerazione le ragioni che hanno causato il ritardo nella dichiarazione fiscale, le quali possono essere indipendenti dal soggetto passivo oppure possono riflettere errori ad esso imputabili.

27 Nel caso di specie, il giudice del rinvio sottolinea che, da un lato, l'introduzione di un termine di decadenza di tre mesi, la cui durata apparirebbe in linea di principio sufficiente, è atta a incoraggiare il soggetto passivo alla diligenza, lottando al contempo contro gli abusi del diritto. Difatti, tale termine sarebbe inteso a evitare le situazioni in cui, in presenza di un importo dell'IVA a monte pari a quello dell'IVA dovuta, i soggetti passivi utilizzino le possibilità di rettifica tardiva a fini di elusione fiscale e di abuso di diritto. Dall'altro, tuttavia, esisterebbero situazioni in cui il soggetto passivo non sarebbe in grado di rispettare tale termine di tre mesi, in particolare in caso di emissione tardiva o irregolare della fattura o di irregolarità ascrivibili agli operatori postali. Orbene, l'articolo 86, paragrafo 10b, punto 2, lettera b), della legge in materia di IVA non opererebbe alcuna distinzione a seconda che il soggetto passivo sia o meno in buona fede.

28 Detto giudice giunge alla conclusione che gli articoli 167 e 178 della direttiva IVA dovrebbero essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale, come l'articolo 86, paragrafo 10b, punto 2, lettera b), della legge in materia di IVA, nei limiti in cui il suddetto termine di tre mesi si applica a un soggetto passivo in buona fede.

29 È in tale contesto che il Wojewódzki Sąd Administracyjny w Gliwicach (Tribunale amministrativo del voivodato di Gliwice) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre

alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 167, in combinato disposto con l'articolo 178, della direttiva [IVA] debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale che condiziona l'esercizio del diritto a detrarre l'imposta assolta a monte, nel medesimo periodo d'imposta in cui è dovuta l'imposta assolta a monte in relazione a operazioni costituenti acquisti intracomunitari di beni, all'indicazione dell'imposta dovuta a titolo di tali operazioni nella pertinente dichiarazione fiscale, presentata nel termine di decadenza che, in Polonia, è di tre mesi a decorrere dalla fine del mese in cui è sorto l'obbligo fiscale relativo ai beni acquistati o ai servizi ricevuti».

Sulla questione pregiudiziale

30 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 167 e 178 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale in forza della quale l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA relativa a un acquisto intracomunitario, nel corso dello stesso periodo d'imposta in cui è dovuta l'IVA, è subordinato all'indicazione dell'IVA dovuta nella dichiarazione fiscale presentata nel termine di tre mesi decorrente dalla fine del mese in cui è sorto l'obbligo tributario relativo ai beni acquistati.

31 In via preliminare, occorre ricordare che, nell'ambito degli acquisti intracomunitari, per effetto dell'applicazione del regime di autoliquidazione, non si verifica alcun versamento dell'IVA tra l'acquirente e il fornitore di un bene, posto che l'acquirente è debitore, per gli acquisti intracomunitari da lui effettuati, dell'IVA a monte, potendo al tempo stesso, in linea di principio, detrarre tale stessa imposta, cosicché nulla è dovuto all'amministrazione tributaria (v., in tal senso, sentenza dell'11 dicembre 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C?590/13, EU:C:2014:2429, punto 33).

32 Secondo costante giurisprudenza della Corte, il diritto spettante ai soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o assolta per i beni da essi acquistati e per i servizi da essi ricevuti a monte costituisce un principio fondamentale inerente al sistema comune dell'IVA attuato dalla normativa dell'Unione (sentenze dell'11 dicembre 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C?590/13, EU:C:2014:2429, punto 30 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 15 settembre 2016, *Senatex*, C?518/14, EU:C:2016:691, punto 26 e giurisprudenza ivi citata). Come la Corte ha ripetutamente sottolineato, tale diritto costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni (sentenza del 15 settembre 2016, *Senatex*, C?518/14, EU:C:2016:691, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).

33 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 neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (sentenza del 15 settembre 2016, *Senatex*, C?518/14, EU:C:2016:691, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).

34 A norma dell'articolo 167 della direttiva IVA, il diritto a detrazione dell'IVA a monte sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile. Ai sensi dell'articolo 69 di detta direttiva, nei casi di acquisti intracomunitari di beni, l'imposta diventa esigibile al momento dell'emissione della fattura o alla scadenza del termine di cui all'articolo 222, primo comma, della medesima direttiva, se nessuna fattura è stata emessa entro tale data.

35 Inoltre, il diritto a detrazione dell'IVA è subordinato al rispetto dei requisiti sostanziali e formali di cui alla direttiva IVA (v., in tal senso, sentenza del 26 aprile 2018, *Zabrus Siret*, C?81/17, EU:C:2018:283, punto 35).

36 I requisiti sostanziali richiesti per il sorgere del diritto a detrazione dell'IVA dovuta per gli acquisti intracomunitari di beni conformemente all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto i), di tale direttiva sono elencati all'articolo 168, lettera c), della stessa. Detti requisiti esigono che tali acquisti siano stati effettuati da un soggetto passivo, che quest'ultimo sia anche il debitore dell'IVA relativa ai suddetti acquisti e che i beni di cui trattasi siano impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta.

37 Per contro, i requisiti formali del diritto a detrazione dell'IVA disciplinano le modalità e il controllo dell'esercizio del diritto medesimo nonché il corretto funzionamento del sistema comune dell'IVA, quali gli obblighi di contabilità, di fatturazione e di dichiarazione (sentenza dell'11 dicembre 2014, *Idexx Laboratories Italia*, C-590/13, EU:C:2014:2429, punto 42).

38 Per quanto riguarda l'IVA dovuta per gli acquisti intracomunitari, dall'articolo 178, lettera c), della direttiva IVA risulta che l'esercizio del diritto a detrazione è subordinato alla condizione che il soggetto passivo abbia riportato sulla dichiarazione IVA, prevista all'articolo 250 di detta direttiva, tutti i dati necessari per determinare l'importo dell'IVA dovuta in ragione dei suoi acquisti e che sia in possesso di una fattura redatta conformemente alle disposizioni del titolo XI, capo 3, sezioni da 3 a 5, della direttiva in parola.

39 Inoltre, ai sensi dell'articolo 179, primo comma, della direttiva IVA, il soggetto passivo opera la detrazione globalmente, sottraendo dall'importo dell'imposta dovuta per un periodo d'imposta l'ammontare dell'IVA «per la quale il diritto a detrazione è sorto, nello stesso periodo, ed è esercitato secondo quanto previsto all'articolo 178».

40 Ne consegue, secondo la giurisprudenza della Corte, che il diritto a detrazione dell'IVA, in linea di principio, deve essere esercitato con riferimento al periodo in cui, da una parte, tale diritto è sorto e, dall'altra parte, il soggetto passivo è in possesso di una fattura (v., in tal senso, sentenze del 29 aprile 2004, *Terra Baubedarf-Handel*, C-152/02, EU:C:2004:268, punto 34, e del 15 settembre 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, punto 35).

41 Infatti, il diritto a detrazione va esercitato, in linea di principio, durante lo stesso periodo in cui esso è sorto, ossia, alla luce dell'articolo 167 della direttiva IVA, quando l'imposta diviene esigibile (v., in tal senso, sentenza del 26 aprile 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, punto 36).

42 Ciononostante, in forza degli articoli 180 e 182 della direttiva IVA, un soggetto passivo può essere autorizzato a operare la detrazione anche se non ha esercitato il proprio diritto nel periodo in cui tale diritto è sorto, purché siano rispettate talune condizioni e modalità fissate dalle normative nazionali (sentenze del 12 luglio 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, punto 46 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 26 aprile 2018, *Zabrus Siret*, C-81/17, EU:C:2018:283, punto 37).

43 A tal riguardo, in forza dell'articolo 273 della direttiva IVA, gli Stati membri possono avvalersi della facoltà di adottare misure al fine di assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare evasioni. Tuttavia, detti provvedimenti non devono eccedere quanto necessario per il raggiungimento di tali obiettivi e non devono compromettere la neutralità dell'IVA (sentenze del 12 luglio 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, punto 47 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 15 settembre 2016, *Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, punto 47 e giurisprudenza ivi citata).

44 Nel caso di specie, secondo la normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale, il diritto alla detrazione dell'IVA relativa a un acquisto intracomunitario sorge a

condizione che, nel termine di tre mesi decorrente dalla fine del mese in cui è sorto l'obbligo fiscale relativo ai beni acquistati, il soggetto passivo, da un lato, riceva una fattura attestante la cessione dei beni che costituisce per lui un acquisto intracomunitario di beni e, dall'altro, indichi l'importo dell'IVA dovuta a titolo di tale acquisto nella dichiarazione fiscale in cui è tenuto a liquidare detta imposta. In mancanza di una siffatta indicazione nella dichiarazione presentata entro tale termine, il soggetto passivo può ancora rettificare la sua dichiarazione entro un termine di cinque anni decorrente dalla fine dell'anno in cui è sorto il diritto a detrazione dell'IVA dovuta a titolo di acquisto intracomunitario. In questo caso, il soggetto passivo deve liquidare retroattivamente l'IVA dovuta a titolo di tale acquisto, mentre può detrarre l'IVA relativa allo stesso acquisto soltanto per il periodo d'imposta in corso.

45 A tal riguardo, in primo luogo, poiché una siffatta normativa sembra subordinare lo stesso sorgere del diritto a detrazione a condizioni consistenti nel possesso di una fattura e in una dichiarazione, occorre rilevare che, alla luce dei punti 34 e 36 della presente sentenza, la nascita del diritto a detrazione può essere subordinata unicamente alle condizioni sostanziali previste dalla direttiva IVA e che, per un acquisto intracomunitario, sono elencate all'articolo 168, lettera c), di detta direttiva. Per contro, essa non dipende necessariamente dal possesso di una fattura né dalla dichiarazione e dalla liquidazione dell'IVA dovuta per tale acquisto entro un determinato termine.

46 In secondo luogo, una normativa nazionale, come quella descritta al punto 44 della presente sentenza, può avere come conseguenza che la liquidazione di un importo di IVA esigibile e del medesimo importo di IVA detraibile, relativi a un unico acquisto intracomunitario, non avvenga durante lo stesso periodo fiscale, a prescindere dalle circostanze del caso di specie, dalla buona fede del soggetto passivo e dai motivi della tardiva dichiarazione dell'IVA dovuta a titolo di un siffatto acquisto. L'applicazione di tale normativa ritarda, a causa della mera inosservanza di una condizione formale, l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA dovuta a titolo di acquisti intracomunitari. In tal modo, essa fa gravare temporaneamente sul soggetto passivo l'onere dell'IVA.

47 Orbene, da un lato, secondo costante giurisprudenza della Corte, nell'ambito del regime di autoliquidazione, il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione dell'imposta a monte sia accordata se i requisiti sostanziali sono soddisfatti, persino qualora taluni requisiti formali siano stati disattesi dal soggetto passivo. L'amministrazione tributaria, una volta che dispone delle informazioni necessarie per dimostrare che i requisiti sostanziali sono stati soddisfatti, non può imporre, riguardo al diritto del soggetto passivo di detrarre l'imposta, condizioni supplementari che possano produrre l'effetto di vanificare l'esercizio del diritto medesimo (sentenze del 12 luglio 2012, EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, punto 62 e giurisprudenza ivi citata, nonché dell'11 dicembre 2014, Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, punti 38 e 40 e giurisprudenza ivi citata). Diversa può essere la soluzione se la violazione di tali requisiti formali abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (sentenza del 12 luglio 2012, EMS-Bulgaria Transport, C?284/11, EU:C:2012:458, punto 71 e giurisprudenza ivi citata, nonché dell'11 dicembre 2014, Idexx Laboratories Italia, C?590/13, EU:C:2014:2429, punto 39).

48 Dall'altro lato, occorre rilevare che il requisito, ricordato al punto 41 della presente sentenza, secondo cui il diritto a detrazione si esercita, in linea di principio, nel periodo in cui l'imposta è divenuta esigibile, è idoneo a garantire la neutralità fiscale. Infatti, esso consente di garantire che il versamento dell'IVA e la sua detrazione avvengano nel corso dello stesso periodo, di modo che il soggetto passivo sia esonerato interamente dall'onere dell'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche (v., in tal senso, sentenza del 29 aprile 2004, Terra Baubedarf-Handel, C?152/02, EU:C:2004:268, punti da 35 a 37).

49 Sarebbe contrario a tale logica far gravare temporaneamente sul soggetto passivo l'onere dell'IVA dovuta a titolo di un acquisto intracomunitario, a fortiori dal momento che, come risulta dal punto 31 della presente sentenza, nulla è dovuto all'amministrazione tributaria a titolo di tale acquisto.

50 Pertanto, e subordinatamente alla sussistenza delle condizioni sostanziali del diritto a detrazione dell'IVA, che spetta al giudice del rinvio verificare, l'applicazione di una normativa nazionale non può impedire, in modo automatico e a causa dell'inosservanza di un requisito formale, l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA dovuta a titolo di un acquisto intracomunitario nel corso dello stesso periodo in cui è avvenuta la liquidazione dello stesso importo IVA, senza che siano prese in considerazione tutte le circostanze rilevanti e, in particolare, la buona fede del soggetto passivo.

51 Non si può pervenire a conclusioni diverse sulla base della giurisprudenza della Corte, secondo la quale gli Stati membri, per ragioni di certezza del diritto, possono prevedere 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, 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 dell'Unione (principio di equivalenza) e, per altro verso, esso non renda praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione (principio di effettività) (v., in tal senso, sentenza del 26 aprile 2018, Zabrus Siret, C?81/17, EU:C:2018:283, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).

52 Dagli elementi esposti ai punti 44 e 46 della presente sentenza risulta infatti che il termine di tre mesi introdotto dalla normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale, ai fini della dichiarazione IVA relativa a un acquisto intracomunitario, non può essere assimilato a un termine di decadenza, ai sensi di tale giurisprudenza, che comporti la privazione del diritto a detrazione.

53 Ciò premesso, come risulta dalla giurisprudenza citata al punto 43 della presente sentenza, gli Stati membri sono competenti a prevedere, nel rispetto del principio di proporzionalità, sanzioni in caso di inosservanza delle condizioni formali relative all'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA in forza dell'articolo 273 della direttiva IVA. In particolare, il diritto dell'Unione non vieta agli Stati membri di irrogare, se del caso, un'ammenda o una sanzione pecuniaria proporzionata alla gravità dell'infrazione per sanzionare la violazione dei requisiti formali (sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, punto 48 e giurisprudenza ivi citata).

54 Per contro, una normativa nazionale che vieti sistematicamente l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA relativa a un acquisto intracomunitario nel corso dello stesso periodo in cui deve essere liquidato l'importo IVA corrispondente, senza prevedere che si tenga conto dell'insieme delle circostanze rilevanti e, in particolare, della buona fede del soggetto passivo, eccede quanto necessario, da un lato, a garantire l'esatta riscossione dell'IVA, nel caso in cui, come risulta dalla giurisprudenza citata al punto 31 della presente sentenza, nessun importo a titolo di IVA è dovuto all'amministrazione tributaria, e, dall'altro, a evitare l'evasione fiscale.

55 Alla luce dell'insieme delle considerazioni sin qui svolte, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che gli articoli 167 e 178 della direttiva IVA devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale in forza della quale l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA relativa a un acquisto intracomunitario, nel corso dello stesso periodo d'imposta in cui è dovuta l'IVA, è subordinato all'indicazione dell'IVA dovuta nella dichiarazione fiscale presentata nel termine di tre mesi decorrente dalla fine del mese in cui è sorto l'obbligo tributario relativo ai beni acquistati.

Sulle spese

56 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 (Nona Sezione) dichiara:

Gli articoli 167 e 178 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale in forza della quale l'esercizio del diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) relativa a un acquisto intracomunitario, nel corso dello stesso periodo d'imposta in cui è dovuta l'IVA, è subordinato all'indicazione dell'IVA dovuta nella dichiarazione fiscale presentata nel termine di tre mesi decorrente dalla fine del mese in cui è sorto l'obbligo tributario relativo ai beni acquistati.

Firme

* Lingua processuale: il polacco.