

Downloaded via the EU tax law app / web

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

12 settembre 2024 (1)

« Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 273 e 395 – Decisione di esecuzione (UE) 2019/310 – Lotta contro la frode in materia di IVA – Meccanismo del pagamento frazionato – Conto IVA di un soggetto passivo in fallimento – Trasferimento delle somme depositate su tale conto su domanda del curatore fallimentare »

Nella causa C-709/22,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunale amministrativo del voivodato di Breslavia, Polonia), con decisione del 22 settembre 2022, pervenuta in cancelleria il 17 novembre 2022, nel procedimento

Syndyk Masy Upadłości A

contro

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu,

con l'intervento di:

Rzecznik Małych i Średnich Przedsiębiorców

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da N. Wahl, facente funzione di presidente di sezione, J. Passer e M.L. Arastey Sahún (relatrice), giudici,

avvocata generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wrocławiu, da K. Tudrujek;
- 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. Herold, K. Herrmann e J. Jokubauskaitė, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocata generale, presentate all'udienza dell'11 aprile 2024,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione 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), della decisione di esecuzione (UE) 2019/310 del Consiglio, del 18 febbraio 2019, che autorizza la Polonia a introdurre una misura speciale di deroga all'articolo 226 della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2019, L 51, pag. 19), dell'articolo 17, paragrafo 1, dell'articolo 41, paragrafo 1, dell'articolo 51, paragrafo 1, e dell'articolo 52, paragrafo 1, della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta»), dell'articolo 2 e dell'articolo 4, paragrafo 3, TUE, nonché dei principi di proporzionalità, neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) e certezza del diritto.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il Syndyk Masy Upad?o?ci A (curatore fallimentare A; in prosieguo: il «curatore A») e il Dyrektor Izby Administracji Skarbowej we Wroc?awiu (direttore dell'amministrazione tributaria di Breslavia, Polonia; in prosieguo: il «direttore dell'amministrazione tributaria») in merito alla decisione di quest'ultimo recante diniego di sbloccare i fondi depositati sul conto IVA di un soggetto passivo in fallimento.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva 2006/112

3 Ai sensi dell'articolo 206 della direttiva 2006/112:

«Ogni soggetto passivo che è debitore dell'imposta deve pagare l'importo netto dell'IVA al momento della presentazione della dichiarazione IVA prevista all'articolo 250. Gli Stati membri possono tuttavia stabilire un'altra scadenza per il pagamento di questo importo o riscuotere acconti provvisori».

4 L'articolo 226 di tale direttiva prevede quanto segue:

«Salvo le disposizioni speciali previste dalla presente direttiva, nelle fatture emesse a norma degli articoli 220 e 221 sono obbligatorie ai fini dell'IVA soltanto le indicazioni seguenti:

(...)».

5 L'articolo 273 della stessa direttiva così dispone:

«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.

Gli Stati membri non possono avvalersi della facoltà di cui al primo comma per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti al capo 3».

6 L'articolo 395, paragrafo 1, della medesima direttiva così recita:

«Il Consiglio [dell'Unione europea], deliberando all'unanimità su proposta della Commissione [europea], 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.

Le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo complessivo delle entrate fiscali dello Stato membro riscosso allo stadio del consumo finale».

Regolamento (UE) 2015/848

7 Ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, primo comma, del regolamento (UE) 2015/848 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 20 maggio 2015, relativo alle procedure di insolvenza (GU 2015, L 141, pag. 19):

«Il presente regolamento si applica alle procedure concorsuali pubbliche, comprese le procedure provvisorie, disciplinate dalle norme in materia di insolvenza e in cui, a fini di salvataggio, ristrutturazione del debito, riorganizzazione o liquidazione,

- a) un debitore è spossessato, in tutto o in parte, del proprio patrimonio ed è nominato un amministratore delle procedure di insolvenza,
- b) i beni e gli affari di un debitore sono soggetti al controllo o alla sorveglianza di un giudice, oppure
- c) una sospensione temporanea delle azioni esecutive individuali è concessa da un giudice o per legge al fine di consentire le trattative tra il debitore e i suoi creditori, purché le procedure per le quali è concessa la sospensione prevedano misure idonee a tutelare la massa dei creditori e, qualora non sia stato raggiunto un accordo, siano preliminari a una delle procedure di cui alle lettere a) o b)».

Decisione di esecuzione 2019/310

8 La decisione di esecuzione 2019/310 è stata adottata, come risulta dai suoi visti, sul fondamento del Trattato FUE nonché della direttiva 2006/112 e, in particolare, dell'articolo 395, paragrafo 1, di quest'ultima.

9 I punti 1, 3, 4, 7, 9, 11 e 12 della decisione di esecuzione 2019/310 così recitano:

«1) Con lettera protocollata dalla Commissione il 15 maggio 2018 la Polonia ha chiesto l'autorizzazione a introdurre una misura speciale di deroga all'articolo 226 della direttiva 2006/112(...) per applicare un meccanismo di pagamento frazionato (?misura speciale"). La misura speciale dovrebbe chiedere l'inclusione di una dichiarazione speciale, vale a dire l'[IVA] deve essere versata sul conto IVA vincolato del fornitore o prestatore per le fatture emesse in relazione alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi esposte alle frodi e di norma interessate dal meccanismo di inversione contabile nonché dalla responsabilità in solido in Polonia. (...)

(...)

3) La Polonia ha già adottato numerose misure per lottare contro le frodi. Ha introdotto, tra l'altro, il meccanismo di inversione contabile e la responsabilità in solido del fornitore o prestatore

e del cliente, il file di audit standard, norme più rigorose per la registrazione e la cancellazione dal registro dell'IVA dei soggetti passivi, un maggior numero di audit. La Polonia, tuttavia, ritiene che tali soluzioni siano insufficienti per prevenire le frodi all'IVA.

4) La Polonia ritiene che l'applicazione della misura speciale eliminerà le frodi all'IVA. Poiché nell'ambito del meccanismo del pagamento frazionato l'importo IVA depositato su un conto IVA distinto di un soggetto passivo può essere usato unicamente a fini limitati, vale a dire per versare l'IVA dovuta alle autorità fiscali o per versare l'IVA fatturata dai fornitori o prestatori, le autorità fiscali hanno una maggior garanzia di ricevere l'intero importo dell'IVA che dovrebbe essere trasferito dal soggetto passivo all'erario polacco.

(...)

7) In caso di eccedenza dell'imposta a monte rispetto all'imposta a valle indicata dal fornitore o prestatore nella dichiarazione IVA come importo IVA rimborsabile, il versamento di tale rimborso è di norma effettuato entro 60 giorni sul conto ordinario del fornitore o prestatore. La Polonia ha tuttavia comunicato alla Commissione che per le operazioni interessate dalla misura speciale, su richiesta di un fornitore o prestatore che dispone di un conto IVA vincolato, il rimborso dev'essere effettuato entro 25 giorni.

(...)

9) La misura speciale deve applicarsi a tutti i fornitori o prestatori, inclusi quelli non stabiliti in Polonia, in quanto dispongano di un conto bancario gestito conformemente alla legge polacca sul diritto bancario. A tal proposito, la Polonia ha confermato che i fornitori o prestatori non sosterranno spese aggiuntive connesse all'obbligo di aprire un conto bancario in Polonia, poiché tali fornitori o prestatori potranno aprire e detenere senza spese il conto bancario destinato ai pagamenti IVA in Polonia.

(...)

11) La Commissione ritiene che la misura speciale per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi esposte a frodi possa produrre risultati efficaci nella lotta contro le frodi. (...)

12) Considerati la novità e l'ampio ambito di applicazione della misura speciale, è importante garantire il seguito necessario. In particolare, tale seguito deve concentrarsi sull'incidenza della misura speciale sul livello delle frodi all'IVA e sui soggetti passivi relativamente, tra l'altro, ai rimborsi dell'IVA, agli oneri amministrativi e ai costi per i soggetti passivi. La Polonia dovrebbe pertanto presentare una relazione sull'incidenza della misura speciale 18 mesi dopo la sua entrata in vigore in Polonia».

10 L'articolo 1 di detta decisione d'esecuzione così dispone:

«In deroga all'articolo 226 della direttiva 2006/112(...), la Polonia è autorizzata a introdurre una dichiarazione speciale, vale a dire l'IVA deve essere versata sul conto bancario IVA del fornitore o prestatore, aperto in Polonia, distinto e vincolato, per le fatture emesse in relazione alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi di cui all'allegato della presente decisione effettuate fra soggetti passivi, qualora i pagamenti per tali cessioni e prestazioni siano effettuati per mezzo di trasferimenti bancari elettronici».

11 Ai sensi del suo articolo 3, secondo comma, detta decisione di esecuzione era applicabile dal 1° marzo 2019 al 28 febbraio 2022.

12 La decisione di esecuzione (UE) 2022/559 del Consiglio, del 5 aprile 2022, recante modifica

della decisione di esecuzione (UEE) 2019/310 relativamente all'autorizzazione concessa alla Polonia di continuare ad applicare la misura speciale di deroga all'articolo 226 della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2022, L 108, pag. 51), ha prorogato l'autorizzazione concessa con la decisione di esecuzione 2019/310 fino al 28 febbraio 2025.

Diritto polacco

Legge sull'IVA

13 L'articolo 106e, paragrafo 1, point 18a, dell'ustawa o podatku od towarów i usług (legge che disciplina l'imposta sui beni e sui servizi), dell'11 marzo 2004 (Dz. U. del 2021, posizione 685), e successive modifiche (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), così dispone:

«Le fatture relative alla cessione dei beni o alla fornitura dei servizi di cui all'allegato 15 alla legge, effettuate in favore del soggetto passivo, il cui importo totale dovuto superi i 15 000 zloty polacchi (PLN), o il suo equivalente espresso in valuta estera, devono recare la dicitura “meccanismo di pagamento frazionato” (...)».

14 L'articolo 108a di detta legge prevede quanto segue:

«1. I soggetti passivi che hanno ricevuto una fattura con l'indicazione dell'importo dell'imposta possono applicare, all'atto del pagamento dell'importo dovuto risultante da tale fattura, il meccanismo del pagamento frazionato.

1a. Nell'effettuare i pagamenti per i beni e servizi acquistati, elencati nell'allegato 15 alla legge, documentati da una fattura il cui importo totale dovuto superi i PLN 15 000, o il suo equivalente espresso in valuta estera, i soggetti passivi sono obbligati ad applicare il meccanismo del pagamento frazionato. (...)

(...)

2) Il meccanismo del pagamento frazionato consiste nel:

1) versare l'importo corrispondente alla totalità o a una parte dell'importo dell'imposta risultante dalla fattura ricevuta sul conto IVA;

2) versare la totalità o una parte dell'importo corrispondente al valore della vendita netta risultante dalla fattura ricevuta su un conto bancario o su un conto di una cooperativa di credito ai quali è collegato un conto IVA, o a saldarlo altrimenti».

15 Ai sensi dell'articolo 108b della suddetta legge:

«1. Su domanda del soggetto passivo, il direttore dell'ufficio delle imposte autorizza, con decisione, il trasferimento dei fondi depositati sul conto IVA indicato dal soggetto passivo sul conto bancario o sul conto di una cooperativa di credito, indicati dal soggetto passivo, ai quali detto conto IVA è collegato.

(...)

3) Il direttore dell'ufficio delle imposte emette una decisione entro sessanta giorni dal ricevimento della domanda. (...)

(...)

5) Il direttore dell'ufficio delle imposte nega, con decisione, il trasferimento dei fondi riuniti sul conto IVA:

1) in caso di arretrati d'imposta del soggetto passivo e di arretrati di pagamento di cui all'articolo 62b, paragrafo 2, punto 2, lettera a), dell'[ustawa – Prawo bankowe (legge bancaria)], del 29 agosto 1997 [(Dz. U. del 1997, n. 140, posizione 939), e successive modifiche (in prosieguo: la «legge bancaria»)], per l'importo corrispondente, alla data della decisione, ai suddetti debiti, compresi gli interessi di mora;

2) se vi sono fondati motivi di temere che:

a) il debito d'imposta relativo alle imposte e ai crediti di cui all'articolo 62b, paragrafo 2, punto 2, lettera a), dell[la legge bancaria], del 29 agosto 1997, non sia onorato, in particolare quando il contribuente continui ad astenersi dal versare le imposte dovute o adotti misure consistenti nella cessione di beni che potrebbero ostacolare o rendere impossibile l'adempimento degli obblighi fiscali, o

b) si venga a cumulare un arretrato di imposte e di crediti di cui all'articolo 62b, paragrafo 2, punto 2, lettera a), dell[la legge bancaria], del 29 agosto 1997, o venga accertato un debito fiscale supplementare.

(...)».

Legge bancaria

16 L'articolo 62b, paragrafo 2, della legge bancaria così dispone:

«Il conto IVA può essere addebitato soltanto:

(...)

2) ai fini del versamento:

a) sul conto dell'ufficio delle imposte:

– dell'[IVA], compresa l'[IVA] per i beni importati, l'imposta addizionale nonché gli interessi di mora sull'[IVA] o sull'imposta addizionale;

– dell'imposta sulle società e del relativo acconto, nonché degli interessi di mora sull'imposta sulle società o sul relativo acconto;

– dell'imposta sul reddito delle persone fisiche e del relativo acconto, nonché degli interessi di mora sull'imposta sul reddito delle persone fisiche e sul relativo acconto;

– dell'accisa, del pagamento anticipato dell'accisa, dei pagamenti giornalieri nonché degli interessi di mora sull'accisa e sul pagamento anticipato della medesima;

– dei dazi doganali e dei relativi interessi di mora;

(...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

17 Il 28 giugno 2021 il curatore A ha chiesto al Naczelnik Urz?du Skarbowego w O. (direttore dell'ufficio delle imposte di O., Polonia) di trasferire i fondi depositati sul conto IVA di un soggetto passivo in fallimento sul conto della massa fallimentare. Come motivo della sua domanda, egli ha dichiarato che l'importo di PLN 104 915 (circa EUR 23 600) doveva essere trasferito sul conto del comune di O. (Polonia) al fine di pagare l'imposta fondiaria, dovuta da tale soggetto passivo, per il mese di luglio 2021.

18 Con decisione del 26 agosto 2021, il direttore dell'ufficio delle imposte di O. ha respinto tale domanda.

19 Investito di un reclamo proposto dal curatore A avverso tale decisione, il direttore dell'amministrazione tributaria ha confermato quest'ultima con decisione del 30 novembre 2021.

20 Il curatore A ha proposto ricorso avverso quest'ultima decisione dinanzi al Wojewódzki S?d Administracyjny we Wroc?awiu (Tribunale amministrativo del voivodato di Breslavia, Polonia), giudice del rinvio.

21 Detto giudice ricorda che la normativa polacca e, precisamente, l'articolo 106e, paragrafo 1, e gli articoli da 108a a 108f della legge sull'IVA, nonché gli articoli da 62a a 62e della legge bancaria prevedono il meccanismo del pagamento frazionato. Questo meccanismo consisterebbe nel versamento separato dell'IVA, da un lato, e dell'importo su cui quest'ultima è calcolata, dall'altro. Pertanto, quando a un fornitore di beni o di servizi può essere applicato il meccanismo del pagamento frazionato, egli deve disporre di un conto vincolato e distinto per l'IVA, oltre al proprio conto bancario ordinario. Siffatto conto IVA sarebbe utilizzabile soltanto per la riscossione dell'IVA versata dai suoi clienti e per il pagamento dell'IVA ai suoi fornitori di beni o servizi, nonché unicamente per il pagamento di altri crediti dell'Erario derivanti da rapporti di diritto pubblico. In tal caso, l'acquirente o il destinatario verserebbe l'importo imponibile al fornitore dei beni o servizi su un conto bancario ordinario, mentre l'IVA dovuta sulla cessione dei beni o sulla prestazione dei servizi sarebbe versata sul conto bancario bloccato ai fini IVA detenuto da detto fornitore. Tale modalità di pagamento dipenderebbe solo dalla volontà dell'autore del versamento e non sarebbe automatica. Lo sblocco dei fondi depositati sul conto IVA di un soggetto passivo richiederebbe l'accordo dell'autorità tributaria.

22 Il meccanismo del pagamento frazionato sarebbe stato introdotto dal legislatore polacco conformemente alla decisione di esecuzione 2019/310, con la quale il Consiglio ha autorizzato la Repubblica di Polonia ad introdurre, per il periodo compreso tra il 1° marzo 2019 e il 28 febbraio 2022, una misura speciale di deroga all'articolo 226 della direttiva 2006/112.

23 A tal riguardo, il giudice del rinvio osserva che la decisione di esecuzione 2019/310 contiene norme diverse da quelle contenute nella decisione di esecuzione (UE) 2017/784 del Consiglio, del 25 aprile 2017, che autorizza la Repubblica italiana ad applicare una misura speciale di deroga agli articoli 206 e 226 della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto e che abroga la decisione di esecuzione (UE) 2015/1401 (GU 2017, L 118, pag. 17).

24 Infatti, a differenza della decisione di esecuzione 2019/310, la decisione di esecuzione 2017/784 prevederebbe, in deroga all'articolo 206 della direttiva 2006/112, la facoltà di istituire un sistema nazionale nell'ambito del quale il versamento dell'IVA dovuta sulle cessioni di beni e sulle forniture di servizi sia effettuato dal beneficiario su un conto bancario separato e bloccato, detenuto dall'amministrazione tributaria italiana.

25 Il giudice del rinvio si chiede se una misura nazionale che prevede un obbligo per l'acquirente di un bene o di un servizio di trasferire l'IVA dovuta al fornitore di tale bene o servizio su un conto bancario separato e bloccato, detenuto da tale fornitore, non costituisca una deroga all'articolo 206 della direttiva 2006/112 e, pertanto, se tale misura non necessiti di essere notificata, in applicazione dell'articolo 395 di detta direttiva. Orbene, una violazione dell'obbligo di notifica costituirebbe un vizio di procedura e comporterebbe l'inapplicabilità delle norme in questione, di modo che esse non potrebbero essere opposte agli individui (v., in tal senso, sentenza del 4 febbraio 2016, Ince, C?336/14, EU:C:2016:72, punto 67).

26 Secondo tale giudice, conformemente all'articolo 206 della direttiva 2006/112 il soggetto passivo è tenuto a versare l'IVA non dopo ogni operazione imponibile che effettua, bensì alla fine di ciascun periodo d'imposta. Pertanto l'importo netto dell'IVA, di cui alla prima frase di detto articolo, corrisponderebbe alla somma dell'IVA relativa a tutte le operazioni imponibili effettuate dal soggetto passivo nel corso del periodo d'imposta, da cui sarebbe detratta l'IVA assolta per tutte le operazioni realizzate durante detto periodo, comprese quelle realizzate prima delle operazioni effettuate dal soggetto passivo interessato. In tali circostanze, detto soggetto passivo dovrebbe poter disporre liberamente dei versamenti precedenti ricevuti dai suoi clienti. Tuttavia, nel caso di un conto IVA come quello di cui trattasi nel procedimento di cui detto giudice è investito i fondi sarebbero bloccati, e ciò prima che sorga il debito IVA nei confronti delle pubbliche autorità.

27 Vero è che l'articolo 206 della direttiva 2006/112 consentirebbe agli Stati membri di riscuotere un acconto provvisorio sull'IVA. L'espressione «acconti provvisori» significherebbe il pagamento parziale di un importo che sarebbe esigibile successivamente, vale a dire l'importo netto dell'IVA calcolato per un intero periodo d'imposta. Tuttavia sarebbe difficile ritenere che l'importo dell'IVA pagato dall'acquirente di un bene o di un servizio al suo fornitore a titolo di una determinata operazione, come previsto dalla normativa polacca che prevede il meccanismo del pagamento frazionato, costituisca un acconto provvisorio ai sensi dell'articolo 206 della direttiva 2006/112, conformemente alla giurisprudenza derivante dalla sentenza del 9 settembre 2021, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Acquisti intracomunitari di gasolio) (C?855/19, EU:C:2021:714, punto 33). Inoltre, la situazione nella causa di cui è investito il giudice del rinvio sarebbe diversa da quella oggetto della sentenza del 26 marzo 2015, Macikowski (C?499/13, EU:C:2015:201), nella quale un ufficiale giudiziario è stato considerato alla stregua di un terzo che avesse versato l'imposta a valle, e non di un fornitore.

28 Il giudice del rinvio nutre dubbi quanto al fatto che la misura nazionale di cui trattasi non ecceda l'obiettivo della lotta contro la frode all'IVA, derivante dagli articoli 273 e 395 della direttiva 2006/112 nonché dalla decisione di esecuzione 2019/310.

29 In particolare esso si chiede se l'obbligo, per un soggetto passivo, di ottenere un'autorizzazione dall'autorità tributaria per quanto riguarda la destinazione dei fondi figuranti sul suo conto IVA a fini diversi dal pagamento di debiti nei confronti dell'Erario, in particolare a favore di un altro creditore pubblico quale un comune, rientri nei limiti della lotta contro la frode all'IVA.

30 Per quanto riguarda la situazione di soggetti passivi in fallimento, come quella di cui al procedimento di cui è investito il giudice del rinvio, sarebbe ancor più difficile riconoscere che l'obbligo previsto dalla misura di cui trattasi miri a combattere la frode all'IVA, dato che l'autorizzazione per il trasferimento di fondi depositati sul conto IVA è stata chiesta da un curatore fallimentare che agisce sotto il controllo di un giudice fallimentare.

31 Inoltre il giudice del rinvio chiede se, tenuto conto del fatto che, nel caso di specie, il soggetto passivo in fallimento non esercita attività economiche, e non effettua pertanto operazioni che generino IVA, e che il curatore fallimentare A ha dichiarato che, a partire dalla dichiarazione di

fallimento, detto soggetto passivo non aveva arretrati IVA in corso, il blocco dei fondi sul conto IVA non leda il principio di neutralità dell'IVA.

32 Detto giudice dubita altresì della conformità del meccanismo del pagamento frazionato con il diritto di proprietà, garantito dall'articolo 17 della Carta.

33 Infatti il legislatore polacco non avrebbe disciplinato gli effetti di tale meccanismo nell'ambito della legge fallimentare. In una situazione del genere, sarebbe difficile ritenere che esistano norme chiare e precise che consentano ad un curatore di gestire la procedura fallimentare e di prevedere il comportamento delle autorità tributarie.

34 Orbene, conformemente all'articolo 2 TUE, in uno Stato di diritto gli operatori economici dovrebbero poter legittimamente attendersi dalle autorità pubbliche che l'ingerenza nei loro diritti fondamentali sia ragionevolmente limitata e non tenga conto dei soli interessi dell'Erario.

35 Ciò premesso, il Wojewódzki Sąd Administracyjny we Wrocławiu (Tribunale amministrativo del voivodato di Breslavia) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se le disposizioni della decisione di esecuzione [2019/310], le disposizioni della [direttiva 2006/112], e in particolare gli articoli 395 e 273, nonché i principi di proporzionalità e neutralità, debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una disposizione e a una prassi nazionali che, nelle circostanze del caso di specie, vietano di autorizzare il curatore fallimentare al trasferimento dei fondi depositati sul conto IVA del soggetto passivo (meccanismo del pagamento frazionato) su un conto bancario da lui indicato.

2) Se l'articolo 17, paragrafo 1 (diritto di proprietà), della [Carta], in combinato disposto con gli articoli 51, paragrafo 1, e 52, paragrafo 1, della Carta, debba essere interpretato nel senso che esso osta a una disposizione e a una prassi nazionali le quali, nelle circostanze del caso di specie, vietando di autorizzare il curatore fallimentare al trasferimento dei fondi depositati sul conto IVA del soggetto passivo (meccanismo del pagamento frazionato), producono, in questo modo, l'effetto di congelare i fondi di proprietà del soggetto passivo insolvente su tale conto IVA e, di conseguenza, rendono impossibile al curatore fallimentare l'esercizio delle sue funzioni nel corso della procedura di insolvenza.

3) Se il principio dello Stato di diritto risultante dall'articolo 2 [TUE], nonché il principio di certezza del diritto che ne costituisce attuazione, il principio di leale cooperazione, risultante dall'articolo 4, paragrafo 3, TUE, e il principio di buon andamento dell'amministrazione, risultante dall'articolo 41, paragrafo 1, della Carta, in considerazione del contesto e degli obiettivi della decisione [di esecuzione] 2019/310, nonché delle disposizioni della direttiva [2006]/112, debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una prassi nazionale la quale, vietando di autorizzare il curatore fallimentare al trasferimento dei fondi depositati sul conto IVA del soggetto passivo (meccanismo del pagamento frazionato), rischia di vanificare gli obiettivi della procedura di insolvenza, che il giudice fallimentare dichiara rientrante nella competenza giurisdizionale polacca, ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 1, del regolamento [2015/848], e di conseguenza conduce ad una situazione in cui, a seguito dell'applicazione di una misura nazionale inadeguata, l'Erario viene privilegiato quale creditore a danno della massa dei creditori».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

36 Con la sua prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 273 e 395

della direttiva 2006/112, la decisione di esecuzione 2019/310 nonché i principi di proporzionalità e neutralità dell'IVA debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale la quale prevede che l'importo dell'IVA depositato su un conto IVA separato, di cui dispone un fornitore presso un istituto bancario, possa essere utilizzato solo a fini limitati, vale a dire, in particolare, il pagamento dell'IVA dovuta all'amministrazione tributaria o il pagamento dell'IVA indicata nelle fatture ricevute dai fornitori di beni o servizi.

37 A tal riguardo occorre ricordare che l'articolo 226 della direttiva 2006/112 elenca le informazioni che devono obbligatoriamente figurare, ai fini dell'IVA, nelle fatture emesse conformemente a tale direttiva.

38 L'articolo 395, paragrafo 1, di tale direttiva prevede che il Consiglio possa autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla direttiva medesima, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali.

39 È in applicazione di quest'ultima disposizione e facendo seguito a una domanda rivolta in tal senso dalla Repubblica di Polonia alla Commissione che il Consiglio ha adottato la decisione di esecuzione 2019/310.

40 A tal riguardo, dal punto 1 di detta decisione di esecuzione risulta che questa «misura speciale dovrebbe chiedere l'inclusione di una dichiarazione speciale, vale a dire l'imposta sul valore aggiunto l'(...) (IVA) deve essere versata sul conto IVA vincolato del fornitore o prestatore per le fatture emesse in relazione alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi esposte alle frodi e di norma interessate dal meccanismo di inversione contabile nonché dalla responsabilità in solido in Polonia».

41 Come precisato nella motivazione di detta decisione di esecuzione, la Commissione ha ritenuto che la misura speciale per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi esposte a frodi possa produrre risultati efficaci nella lotta contro le frodi in materia di IVA.

42 Alla luce di ciò, conformemente all'articolo 1 di detta decisione d'esecuzione, in deroga all'articolo 226 della direttiva 2006/112 la Repubblica di Polonia è stata autorizzata a introdurre una dichiarazione speciale secondo la quale l'IVA dev'essere versata sul conto bancario IVA del fornitore o prestatore, aperto in Polonia, distinto e vincolato, per le fatture emesse in relazione alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi di cui all'allegato della medesima decisione di esecuzione, effettuate fra soggetti passivi, qualora i pagamenti per tali cessioni e prestazioni siano effettuati per mezzo di trasferimenti bancari elettronici.

43 Di conseguenza, ai fini dell'applicazione del meccanismo del pagamento frazionato, il legislatore polacco ha previsto, nella sua normativa nazionale, che le fatture relative alla cessione dei beni o alla prestazione dei servizi contemplati da tale normativa a favore del soggetto passivo, il cui importo totale dovuto superi i PLN 15 000 (circa EUR 3 370) o il suo equivalente in altra valuta, debbano contenere la menzione «meccanismo del pagamento frazionato».

44 Nei limiti in cui tale meccanismo non solo prevede l'indicazione che deve figurare sulle fatture ma, inoltre, stabilisce il regime del conto separato e bloccato dell'IVA, nell'ambito del quale è richiesta un'autorizzazione proveniente dall'autorità tributaria per il trasferimento di fondi da tale conto, autorizzazione soggetta alle condizioni previste dalla normativa polacca, il giudice del rinvio si chiede se la normativa che prevede detto meccanismo non ecceda l'autorizzazione concessa alla Repubblica di Polonia dalla decisione di esecuzione 2019/310. In particolare, tale giudice chiede se detta normativa non costituisca una deroga non autorizzata all'articolo 206 della direttiva 2006/112.

45 Al fine di rispondere a tale questione occorre constatare che nessuna disposizione di tale direttiva impone obblighi specifici agli Stati membri per quanto riguarda un meccanismo di pagamento frazionato come quello di cui trattasi nel procedimento principale.

46 Per quanto riguarda l'articolo 206 di detta direttiva, occorre ricordare che esso prevede che ogni soggetto passivo debitore dell'imposta deve versare l'importo netto dell'IVA al momento della presentazione della dichiarazione IVA prevista dall'articolo 250 della direttiva medesima. Gli Stati membri possono tuttavia stabilire un'altra scadenza per il pagamento di quest'importo o riscuotere acconti provvisori.

47 A tal riguardo dal fascicolo di cui dispone la Corte risulta che, quando i fondi corrispondenti all'importo dell'IVA sono versati sul conto IVA separato del soggetto passivo, non avviene nessun pagamento di un debito IVA a favore del bilancio dello Stato in quanto l'IVA è dovuta unicamente in date determinate successive alla fine del periodo d'imposta.

48 Come constatato dall'avvocato generale nel paragrafo 34 delle sue conclusioni, sebbene il soggetto passivo non possa disporre liberamente dei fondi raccolti su un conto IVA separato, la normativa polacca prevede tuttavia la facoltà, per tale soggetto passivo, di utilizzare detti fondi al fine di pagare l'IVA ai suoi fornitori di beni o servizi e di saldare i propri debiti nei confronti dello Stato.

49 Di conseguenza, come rilevato dall'avvocato generale nel paragrafo 35 delle sue conclusioni, poiché il soggetto passivo può utilizzare i fondi che si trovano sul conto IVA separato per pagare l'IVA ai suoi fornitori di beni o servizi, egli non è tenuto a prefinanziare l'IVA in misura superiore a quella prevista dal sistema normale della direttiva 2006/112.

50 A tal riguardo occorre aggiungere che sebbene, sul piano formale, la decisione di esecuzione 2019/310 costituisca una deroga all'articolo 226 della direttiva 2006/112, che verte sulle informazioni che devono figurare obbligatoriamente, ai fini dell'IVA, nelle fatture emesse conformemente a tale direttiva ciò non toglie che, come enunciato dai punti 1, 4 e 7 di tale decisione di esecuzione nonché dall'articolo 1 di quest'ultima, detta deroga è stata prevista al fine di consentire al legislatore polacco di istituire un regime di blocco dei fondi su un conto bancario separato ai fini dell'IVA. Ne consegue che, concedendo la deroga di cui trattasi, il legislatore dell'Unione era informato del fatto che la sua introduzione, nella normativa polacca, avrebbe implicato l'istituzione di detto regime di conto separato ai fini dell'IVA.

51 Alla luce di ciò, il meccanismo del pagamento frazionato non può essere considerato, come tale, contrario all'articolo 206 della direttiva 2006/112 e non costituisce una deroga a quest'ultimo.

52 Per quanto riguarda il principio di neutralità fiscale, invocato dal giudice del rinvio nella prima questione, occorre ricordare che, conformemente a una giurisprudenza costante della Corte, esso è la traduzione da parte del legislatore dell'Unione, in materia di IVA, del principio generale della parità di trattamento e osta in particolare a che operatori economici che effettuano le stesse operazioni subiscano un trattamento diverso in materia di riscossione dell'IVA (v., in particolare, sentenze del 17 dicembre 2020, WEG Tevesstraße, C-449/19, EU:C:2020:1038, punto 48, e del 16 febbraio 2023, DGRFP Cluj, C-519/21, EU:C:2023:106, punto 88).

53 Il regime previsto dalla direttiva 2006/112 e il diritto a detrazione dell'IVA che ne fa parte mirano ad esonerare integralmente 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 dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano di per sé soggette all'IVA (v., in tal senso,

sentenza del 16 febbraio 2023, DGRFP Cluj, C?519/21, EU:C:2023:106, punto 94 e giurisprudenza ivi citata).

54 Nel caso di specie la decisione di rinvio non consente di individuare un qualsivoglia nesso tra, da un lato, il principio di neutralità fiscale e, dall'altro, le condizioni, previste dalla normativa polacca, alle quali è soggetto il rifiuto di svincolare i fondi dal conto IVA del soggetto passivo fallito nell'ambito di una procedura di insolvenza.

55 Per quanto riguarda il principio di proporzionalità, parimenti invocato dal giudice del rinvio nella prima questione, è sufficiente ricordare, in primo luogo, che, come risulta dal punto 3 della decisione di esecuzione 2019/310, sebbene la Repubblica di Polonia abbia già adottato numerose misure per lottare contro la frode all'IVA, tale Stato membro ha tuttavia ritenuto che tali misure non fossero sufficienti per impedire detta frode. Come enunciato nel punto 11 di tale decisione di esecuzione, la Commissione ha approvato tale analisi, ritenendo che la misura speciale per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi esposte a frodi possa produrre risultati efficaci nella lotta contro le frodi.

56 In secondo luogo, nei limiti in cui, conformemente all'articolo 1 della decisione di esecuzione 2019/310, l'autorizzazione prevista da quest'ultima verte unicamente sui pagamenti effettuati mediante bonifici bancari elettronici, l'obbligo di far figurare sulla fattura IVA l'informazione secondo la quale tale imposta è versata su un conto bancario IVA separato e bloccato del fornitore o del prestatore e, pertanto, di fare in modo che le somme corrispondenti siano trasferite su tale conto, non dev'essere considerato una formalità gravosa. Pertanto, essa non riveste carattere sproporzionato.

57 In terzo luogo, detto obbligo non riguarda tutte le operazioni che portano a un pagamento mediante bonifico elettronico poiché, conformemente agli articoli 106e e 108a della legge sull'IVA, sono interessate soltanto le fatture riguardanti la cessione di beni o servizi il cui importo totale dovuto superi i PLN 15 000 (circa EUR 3 370), o il suo equivalente espresso in valuta estera, il che non sembra neppure sproporzionato.

58 In quarto luogo, come constatato nel punto 48 della presente sentenza, la normativa polacca prevede la facoltà, per il soggetto passivo, di utilizzare i fondi depositati su tale conto IVA separato al fine di pagare l'IVA ai suoi fornitori di beni o servizi e di saldare i propri debiti nei confronti dello Stato. Pertanto tale normativa non prevede un blocco assoluto dei fondi di cui trattasi ma limita semplicemente il loro utilizzo, il che è altresì proporzionato all'obiettivo della lotta contro le frodi in materia di IVA.

59 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che gli articoli 273 e 395 della direttiva 2006/112 e la decisione di esecuzione 2019/310 devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una normativa nazionale, la quale prevede che l'importo dell'IVA depositato su un conto IVA separato, di cui dispone un fornitore presso un istituto bancario, possa essere utilizzato solo a fini limitati, vale a dire, in particolare, il pagamento dell'IVA dovuta all'amministrazione tributaria o il pagamento dell'IVA indicata nelle fatture ricevute dai fornitori di beni o servizi.

Sulla seconda questione

60 Con la sua seconda questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 17, paragrafo 1, della Carta, in combinato disposto con l'articolo 51, paragrafo 1, e con l'articolo 52, paragrafo 1, di quest'ultima, debba essere interpretato nel senso che esso osta a una normativa nazionale la quale prevede che l'importo dell'IVA depositato su un conto IVA separato, di cui dispone un fornitore presso un istituto bancario, possa essere utilizzato solo a fini limitati, vale a

dire, in particolare, il pagamento dell'IVA dovuta all'amministrazione finanziaria o il pagamento dell'IVA indicata sulle fatture ricevute dai fornitori di beni o servizi.

61 A tal riguardo occorre ricordare che, ai sensi dell'articolo 51, paragrafo 1, della Carta, le disposizioni di quest'ultima si applicano agli Stati membri unicamente in sede di attuazione del diritto dell'Unione.

62 Secondo una giurisprudenza consolidata, la nozione di «attuazione del diritto dell'Unione», di cui all'articolo 51 della Carta, presuppone l'esistenza di un collegamento tra un atto del diritto dell'Unione e la misura nazionale in questione che vada al di là dell'affinità tra le materie prese in considerazione o dell'influenza indirettamente esercitata da una materia sull'altra (sentenza del 16 luglio 2020, Adusbef e a., C-686/18, EU:C:2020:567, punto 52 e giurisprudenza ivi citata).

63 In tale contesto la Corte ha affermato che erano inapplicabili i diritti fondamentali dell'Unione ad una normativa nazionale, per il fatto che le disposizioni dell'Unione nella materia in questione non imponevano nessun obbligo specifico agli Stati membri in relazione alla situazione oggetto del procedimento principale (sentenza del 16 luglio 2020, Adusbef e a., C-686/18, EU:C:2020:567, punto 53 e giurisprudenza ivi citata).

64 Orbene nel caso di specie, come risulta dalla risposta fornita alla prima questione, nessuna delle disposizioni del diritto dell'Unione prese in considerazione dal giudice del rinvio impone agli Stati membri obblighi specifici per quanto riguarda un meccanismo di pagamento frazionato come quello di cui trattasi nel procedimento principale.

65 Inoltre occorre ricordare che la controversia principale verte sul rifiuto, da parte dell'amministrazione tributaria, di autorizzare un trasferimento dei fondi depositati sul conto IVA separato da un soggetto passivo in fallimento verso il conto della massa fallimentare ai fini del pagamento dell'imposta fondiaria comunale. Dinanzi al giudice del rinvio il curatore A contesta la norma, risultante dalla normativa polacca applicabile nel caso di specie, secondo la quale non è possibile trasferire i fondi depositati sul conto IVA separato e bloccato ai fini del pagamento di tale imposta fondiaria.

66 A tal riguardo occorre constatare che, sebbene il meccanismo del pagamento frazionato dell'IVA, previsto dalla normativa polacca di cui trattasi, presenti, come tale, un certo collegamento con il regime dell'IVA previsto dalla direttiva 2006/112, ciò nondimeno le modalità di pagamento di un'imposta fondiaria comunale mediante fondi depositati su un conto IVA separato del soggetto passivo non sono determinate dalle disposizioni della direttiva 2006/112, cosicché tale meccanismo non costituisce un'«attuazione del diritto dell'Unione», ai sensi della giurisprudenza citata al punto 62 della presente sentenza.

67 Alla luce di ciò, la seconda questione è irricevibile.

Sulla terza questione

68 Con la sua terza questione il giudice del rinvio chiede se il principio dello Stato di diritto derivante dall'articolo 2 TUE, il principio di certezza del diritto, il principio di leale cooperazione derivante dall'articolo 4, paragrafo 3, TUE nonché il principio di buon andamento dell'amministrazione derivante dall'articolo 41, paragrafo 1, della Carta debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale la quale prevede che l'importo dell'IVA depositato su un conto IVA separato, di cui dispone un fornitore presso un istituto bancario, possa essere utilizzato solo a fini limitati, vale a dire, in particolare, il pagamento dell'IVA dovuta all'autorità tributaria o il pagamento dell'IVA indicata sulle fatture ricevute dai fornitori di beni o servizi.

69 Secondo una giurisprudenza costante, il procedimento ex articolo 267 TFUE è uno strumento di cooperazione tra la Corte e i giudici nazionali, per mezzo del quale la prima fornisce ai secondi gli elementi d'interpretazione del diritto dell'Unione loro necessari per risolvere la controversia che essi sono chiamati a dirimere (sentenza del 1^o agosto 2022, Vyriausioji tarnybinų etikos komisija, C?184/20, EU:C:2022:601, punto 47).

70 Poiché la domanda di pronuncia pregiudiziale serve da fondamento a detto procedimento, il giudice nazionale è tenuto a chiarire, nella domanda stessa, il contesto di fatto e di diritto della controversia principale e a fornire le spiegazioni necessarie sui motivi della scelta delle disposizioni del diritto dell'Unione di cui chiede l'interpretazione, nonché sul nesso che esso stabilisce tra tali disposizioni e la normativa nazionale applicabile alla controversia di cui è investito (sentenza dell'8 giugno 2023, Lyonesse Europe, C?455/21, EU:C:2023:455, punto 26).

71 A tal proposito, occorre altresì sottolineare che le informazioni contenute nelle decisioni di rinvio, da un lato, devono permettere alla Corte di fornire risposte utili alle questioni sollevate dal giudice nazionale e, dall'altro, consentire ai governi degli Stati membri nonché agli altri interessati di esercitare il diritto a presentare osservazioni conferito loro dall'articolo 23 dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea. Spetta alla Corte garantire che tale facoltà sia salvaguardata tenuto conto del fatto che, a norma della suddetta disposizione, agli interessati vengono notificate solo le decisioni di rinvio (v., in tal senso, sentenza del 4 maggio 2023, MV-98, C?97/21, EU:C:2023:371, punto 30).

72 Tali requisiti cumulativi riguardanti il contenuto di una domanda di pronuncia pregiudiziale figurano in modo esplicito nell'articolo 94 del regolamento di procedura della Corte, che il giudice del rinvio è tenuto a rispettare scrupolosamente (sentenza dell'8 giugno 2023, Lyonesse Europe, C?455/21, EU:C:2023:455, punto 27). Essi sono inoltre richiamati nei punti 13, 15 e 16 delle raccomandazioni della Corte di giustizia dell'Unione europea all'attenzione dei giudici nazionali, relative alla presentazione di domande di pronuncia pregiudiziale (GU 2019, C 380, pag. 1).

73 Nel caso di specie, per quanto riguarda la terza questione la decisione di rinvio non soddisfa il requisito posto dall'articolo 94, lettera c), del regolamento di procedura.

74 Infatti è giocoforza constatare che la decisione di rinvio non espone in maniera sufficiente le ragioni per le quali l'interpretazione del principio dello Stato di diritto derivante dall'articolo 2 TUE, del principio di certezza del diritto, del principio di leale cooperazione derivante dall'articolo 4, paragrafo 3, TUE nonché del principio di buon andamento dell'amministrazione derivante dall'articolo 41, paragrafo 1, della Carta sarebbe necessaria nella presente causa.

75 Il fatto che il giudice del rinvio invochi un'asserita incoerenza tra, da un lato, le disposizioni nazionali che prevedono il meccanismo del pagamento frazionato e, dall'altro, le disposizioni nazionali relative al fallimento non è manifestamente sufficiente per stabilire un nesso tra le disposizioni e i principi del diritto dell'Unione menzionati nel punto precedente e detto

meccanismo, in questione nel procedimento principale.

76 Alla luce di tali circostanze, la terza questione è irricevibile.

Sulle spese

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

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

Gli articoli 273 e 395 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, e la decisione di esecuzione (UE) 2019/310 del Consiglio, del 18 febbraio 2019, che autorizza la Polonia a introdurre una misura speciale di deroga all'articolo 226 della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto,

devono essere interpretati nel senso che:

essi non ostano a una normativa nazionale, la quale prevede che l'importo dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) depositato su un conto IVA separato, di cui dispone un fornitore presso un istituto bancario, possa essere utilizzato solo a fini limitati, vale a dire, in particolare, il pagamento dell'IVA dovuta all'amministrazione tributaria o il pagamento dell'IVA indicata nelle fatture ricevute dai fornitori di beni o servizi.

Firme

1 Lingua processuale: il polacco.