

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

21 marzo 2018

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articoli da 167 a 171 – Diritto alla detrazione dell’IVA – Diritto al rimborso dell’IVA ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro del rimborso – Articolo 178, lettera a) – Modalità di esercizio del diritto a detrazione dell’IVA – Direttiva 2008/9/CE – Modalità di rimborso dell’IVA – Termine di decadenza – Principio della neutralità fiscale – IVA pagata e fatturata molti anni dopo la cessione dei beni di cui trattasi – Diniego del diritto al rimborso a motivo dell’avvenuto decorso del termine di decadenza che sarebbe iniziato a decorrere dalla data di cessione dei beni»

Nella causa C-533/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Najvyšší súd Slovenskej republiky (Corte suprema della Repubblica slovacca), con decisione del 29 settembre 2016, pervenuta in cancelleria il 20 ottobre 2016, nel procedimento

Volkswagen AG

contro

Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da M. Ilešič, presidente di sezione, A. Rosas, C. Toader, A. Prechal e E. Jarašiūnas (relatore), giudici,

avvocato generale: M. Campos Sánchez-Bordona

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky, da F. Imrecze, in qualità di agente;
- per il governo slovacco, da B. Ricziová, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da A. Tokár, R. Lyal e M. Owsiany-Hornung, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell’avvocato generale, presentate all’udienza del 26 ottobre 2017,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 167 e dell'articolo 178, lettera a), 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 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008 (GU 2008, L 44, pag. 11) (in prosieguo: la «direttiva 2006/112»); della direttiva 2008/9/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, previsto dalla direttiva 2006/112/CE, ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ma in un altro Stato membro (GU 2008, L 44, pag. 23), e dell'articolo 41 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta»), nonché dei principi di neutralità fiscale e di proporzionalità.
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Volkswagen AG e il Finančné riaditeľstvo Slovenskej republiky (direzione delle finanze della Repubblica slovacca) in merito al parziale rifiuto opposto da tale autorità ad una domanda di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) a motivo dell'avvenuto decorso del termine di decadenza.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

La direttiva 2006/112

- 3 L'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 prevede quanto segue:

«Si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

Si considera "attività economica" ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».
- 4 Ai sensi dell'articolo 167 di tale direttiva, «[i]l diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».
- 5 L'articolo 168 della citata direttiva dispone quanto segue:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

- a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo;

(...)».

- 6 L'articolo 169 della direttiva 2006/112 così prevede:

«Oltre alla detrazione di cui all'articolo 168, il soggetto passivo ha il diritto di detrarre l'IVA ivi prevista nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini delle operazioni seguenti:

- a) sue operazioni relative alle attività di cui all'articolo 9, paragrafo 1, secondo comma, effettuate fuori dello Stato membro in cui l'imposta è dovuta o assolta, che darebbero diritto a detrazione se fossero effettuate in tale Stato membro;

(...)».

- 7 L'articolo 170 della direttiva in esame è del seguente tenore:

«Il soggetto passivo che, ai sensi (...) dell'articolo 2, punto 1, e dell'articolo 3 della direttiva 2008/9/CE e dell'articolo 171 della presente direttiva, non è stabilito nello Stato membro in cui effettua acquisti di beni e servizi o importazioni di beni gravati da IVA ha il diritto al rimborso di tale imposta nella misura in cui i beni e i servizi sono utilizzati ai fini delle operazioni seguenti:

- a) le operazioni di cui all'articolo 169;

(...)».

- 8 Ai sensi dell'articolo 171, paragrafo 1, di detta direttiva:

«Il rimborso dell'IVA a favore dei soggetti passivi che non sono stabiliti nello Stato membro in cui effettuano acquisti di beni e servizi o importazioni di beni gravati da imposta ma che sono stabiliti in un altro Stato membro è effettuato secondo le modalità d'applicazione previste dalla direttiva 2008/9/CE».

- 9 Il titolo X della direttiva 2006/112, riguardante le detrazioni, comprende un capo 4, intitolato «Modalità di esercizio del diritto a detrazione». L'articolo 178 di tale direttiva, che figura al capo 4, così recita:

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

- a) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera a), relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, essere in possesso di una fattura redatta conformemente agli articoli da 220 a 236 e agli articoli 238, 239 e 240;

(...)».

- 10 Ai sensi dell'articolo 179, primo comma, della suddetta 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».

11 L'articolo 180 della stessa direttiva prevede che «[g]li Stati membri possono autorizzare un soggetto passivo a procedere ad una detrazione che non è stata effettuata conformemente agli articoli 178 e 179».

12 L'articolo 182 della direttiva 2006/112 stabilisce che «[g]li Stati membri determinano le condizioni e le modalità di applicazione degli articoli 180 e 181».

13 Ai sensi dell'articolo 273 di tale direttiva:

«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».

La direttiva 2008/9

14 L'articolo 1 della direttiva 2008/9 è del seguente tenore:

«La presente direttiva stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell'[IVA] di cui all'articolo 170 della direttiva 2006/112/CE ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso che soddisfano le condizioni di cui all'articolo 3».

15 Ai sensi dell'articolo 2 di tale direttiva:

«Ai fini della presente direttiva si intende per:

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

(...)».

16 L'articolo 3 di detta direttiva elenca le condizioni che devono essere soddisfatte affinché essa si applichi a un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso.

17 Ai sensi dell'articolo 5 della direttiva 2008/9:

«Ciascuno Stato membro rimborsa ad ogni soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso l'IVA a lui addebitata in relazione a beni o servizi fornitigli da altri soggetti passivi in tale Stato membro o in relazione all'importazione di beni in tale

Stato membro, nella misura in cui i beni e servizi in questione siano impiegati ai fini delle seguenti operazioni:

a) operazioni di cui all'articolo 169, lettere a) e b), della direttiva 2006/112/CE;

(...)

Fatto salvo l'articolo 6, ai fini della presente direttiva il diritto al rimborso dell'IVA a monte è determinato secondo la direttiva 2006/112/CE quale applicata dallo Stato membro di rimborso».

18 L'articolo 6, primo comma, della direttiva 2008/9 è formulato nel modo seguente:

«Per poter ottenere un rimborso nello Stato membro di rimborso, il soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso deve effettuare operazioni che danno diritto alla detrazione nello Stato membro in cui è stabilito».

19 L'articolo 28, paragrafo 1, di tale direttiva precisa che le disposizioni della stessa direttiva si applicano alle richieste di rimborso presentate dopo il 31 dicembre 2009.

Diritto slovacco

20 L'articolo 49, paragrafi 1 e 2, del zákon č. 222/2004 Z.z. o dani z pridanej hodnoty (legge n. 222/2004 sull'imposta sul valore aggiunto), nella versione applicabile alla controversia nel procedimento principale (in prosieguo: la «legge n. 222/2004»), è del seguente tenore:

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

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

a) quest'ultima sia applicata nei suoi confronti da un altro soggetto passivo nel territorio slovacco per beni o servizi che sono o devono essergli forniti;

(...)».

21 Ai sensi dell'articolo 51, paragrafo 1, di tale legge:

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

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

(...)».

22 L'articolo 55b, paragrafo 1, della suddetta legge così dispone:

«Il richiedente esercita il diritto al rimborso dell'imposta presentando una richiesta di rimborso dell'imposta per via elettronica attraverso il portale elettronico nello Stato membro in cui ha la sede sociale, il centro di attività, lo stabilimento, il domicilio o in cui risiede abitualmente. La richiesta di rimborso è presentata al più tardi il 30 settembre dell'anno civile successivo al periodo per il quale si fa valere il diritto al rimborso. Il Daňový úrad Bratislava I [ufficio Imposte Bratislava I (Slovacchia)] provvede a comunicare, senza indugio, per via telematica al richiedente la data della ricezione della richiesta di rimborso».

23 L'articolo 71, paragrafi 1 e 2, della legge n. 222/2004 così dispone:

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

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

(...)

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

24 L'articolo 45, paragrafo 1, del zákon č. 511/1992 Zb. o správe daní a poplatkov a o zmenách v sústave územných finančných orgánov (legge n. 511/1992 relativa all'amministrazione delle imposte e degli altri tributi, e di modifica dell'organizzazione delle autorità finanziarie territoriali), nella versione applicabile alla controversia nel procedimento principale (in prosieguo: la «legge n. 511/1992»), è formulato nel modo seguente:

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

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

25 Tra il 2004 e il 2010, la società Hella Leuchten-Systeme GmbH, società stabilita in Germania, nonché le società Hella Slovakia Front Lighting, s. r. o., e Hella Slovakia – Signal Lighting, entrambe stabilite in Slovacchia (in prosieguo, congiuntamente: le «società Hella»), hanno ceduto alla Volkswagen AG, società stabilita in Germania, stampi per la produzione di fari per autovetture. In tale occasione, le società Hella hanno emesso fatture al netto dell'IVA, considerando che non si trattasse di cessioni di beni, ma di «compensazioni finanziarie», esenti da IVA.

26 Nel corso del 2010 le società Hella hanno constatato che il loro modo di procedere non era conforme alla normativa slovacca. Esse hanno pertanto emesso fatture nelle quali era menzionata l'IVA dovuta dalla Volkswagen per le cessioni dei beni in questione,

conformemente alla legge n. 222/2004, hanno presentato dichiarazioni integrative d'imposta per l'intero periodo 2004-2010 e hanno versato l'IVA all'erario.

- 27 Il 1° luglio 2011, la Volkswagen ha presentato all'ufficio imposte di Bratislava I (Slovacchia) una domanda di rimborso dell'IVA applicata a tali forniture.
- 28 Con decisione del 3 aprile 2012, il suddetto ufficio imposte ha parzialmente accolto tale domanda, ordinando il rimborso dell'IVA per un importo di EUR 1 536 622,92, corrispondente alle cessioni di beni effettuate nel corso degli anni dal 2007 al 2010. Esso l'ha, invece, respinta nei limiti in cui tale domanda riguardava il periodo compreso tra il 2004 e il 2006, a motivo dell'avvenuto decorso del termine di decadenza di cinque anni previsto dal diritto slovacco. Esso ha ritenuto, al riguardo, che il diritto al rimborso dell'IVA era sorto alla data di cessione dei beni, vale a dire allorché l'IVA era divenuta esigibile, cosicché il diritto al rimborso della medesima, per il periodo compreso tra il 2004 e il 2006, era già estinto alla data di presentazione della domanda di rimborso. Tale decisione è stata confermata dalla direzione delle finanze della Repubblica slovacca in qualità di organo di appello.
- 29 La Volkswagen ha impugnato la decisione della Direzione finanziaria con ricorso dinanzi al Krajský súd v Bratislave (Corte regionale di Bratislava, Repubblica slovacca), il quale ha respinto tale ricorso.
- 30 La Volkswagen ha quindi interposto appello contro tale sentenza dinanzi al Najvyšší súd Slovenskej republiky (Corte suprema della Repubblica slovacca), giudice del rinvio, sostenendo che l'interpretazione del diritto interno per quanto riguarda la fissazione del dies a quo del termine di decadenza di cinque anni, previsto all'articolo 45, paragrafo 1, della legge n. 511/1992, nella versione applicabile alla controversia nel procedimento principale, non era conforme al diritto dell'Unione né alla giurisprudenza della Corte, in quanto, a suo parere, il diritto al rimborso dell'IVA sorge solo allorché è stata effettuata una cessione di beni o una prestazione di servizi e l'IVA è stata applicata dal fornitore mediante l'emissione di una fattura. Il termine di decadenza non può quindi iniziare a decorrere se non sono soddisfatte le due suddette condizioni.
- 31 Dovendo valutare la fondatezza dell'argomento della Volkswagen e, pertanto, determinare il dies a quo del termine di cinque anni durante il quale i soggetti passivi possono, a pena di decadenza, chiedere il rimborso dell'IVA esigibile, il Najvyšší súd Slovenskej republiky (Corte suprema della Repubblica slovacca) si interroga sulla compatibilità con il diritto dell'Unione della prassi delle autorità fiscali secondo la quale tale termine inizia a decorrere dalla data di cessione di un bene o di prestazione di un servizio soggetto a IVA.
- 32 Il Najvyšší súd Slovenskej republiky (Corte suprema della Repubblica slovacca) ha pertanto deciso di sospendere la pronuncia e di sottoporre alla Corte di giustizia le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se la direttiva 2008/9 e il diritto al rimborso dell'imposta debbano essere interpretati nel senso che per l'esercizio del diritto al rimborso dell'IVA sia necessario soddisfare, cumulativamente, due condizioni:
- a) fornitura di beni o servizi e
 - b) l'addebito dell'IVA nella fattura da parte del fornitore.

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

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

Sulle questioni pregiudiziali

Sulle questioni dalla prima alla quarta

- 33 Con le sue prime quattro questioni, che è opportuno esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il diritto dell'Unione debba essere interpretato nel senso che osta alla normativa di uno Stato membro in forza della quale – in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, nelle quali l'IVA è stata fatturata al soggetto passivo e versata da quest'ultimo diversi anni dopo la cessione dei beni di cui trattasi – è negato il diritto al rimborso dell'IVA, con la motivazione che il termine di decadenza previsto dalla suddetta normativa per l'esercizio di tale diritto sarebbe iniziato a decorrere dalla data della consegna e sarebbe scaduto prima della presentazione della domanda di rimborso.

- 34 Al fine di rispondere a tale questione, occorre ricordare che, a norma del suo articolo 1, la direttiva 2008/9 mira a stabilire norme dettagliate per il rimborso dell'IVA di cui all'articolo 170 della direttiva 2006/112 ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso che soddisfano le condizioni di cui all'articolo 3 della direttiva 2008/9.
- 35 La direttiva 2008/9 non ha, tuttavia, lo scopo di determinare le condizioni di esercizio né la portata del diritto al rimborso. L'articolo 5, secondo comma, di tale direttiva prevede, infatti, che, fatto salvo l'articolo 6 di quest'ultima e ai fini della stessa direttiva, il diritto al rimborso dell'IVA a monte è determinato secondo la direttiva 2006/112 quale applicata dallo Stato membro di rimborso.
- 36 Pertanto, il diritto, per un soggetto passivo residente in uno Stato membro, di ottenere il rimborso dell'IVA assolta in un altro Stato membro, quale disciplinato dalla direttiva 2008/9, trova il corrispondente nel diritto, istituito a suo favore dalla direttiva 2006/112, di detrarre l'IVA pagata a monte nel proprio Stato membro (v., in tal senso, sentenza del 25 ottobre 2012, Daimler et Widex, C-318/11 e C-319/11, EU:C:2012:666, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).
- 37 Secondo costante giurisprudenza della Corte, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o versata a monte per i beni acquistati e per i servizi loro prestati costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione (sentenza del 15 settembre 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punto 26 e giurisprudenza ivi citata.).
- 38 Il sistema delle detrazioni e, quindi, dei rimborsi, è inteso ad 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, soggette esse stesse all'IVA (v., in tal senso, sentenze del 15 settembre 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punto 27, e del 21 settembre 2017, SMS Group, C-441/16, EU:C:2017:712, punto 40 e giurisprudenza ivi citata).
- 39 Come ripetutamente sottolineato dalla Corte, il diritto a detrazione previsto dagli articoli 167 e seguenti della direttiva 2006/112 costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. In particolare, tale diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte (v., in tal senso, sentenze del 15 settembre 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punto 37, e del 19 ottobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).
- 40 Il diritto alla detrazione dell'IVA è tuttavia subordinato al rispetto di requisiti o di condizioni tanto sostanziali quanto di natura formale (sentenza del 19 ottobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punto 38).
- 41 Per quanto riguarda i requisiti o le condizioni sostanziali, dall'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112 risulta che, per poter beneficiare di tale diritto, occorre, da un lato, che l'interessato sia un «soggetto passivo» ai sensi della direttiva in parola e, dall'altro, che i beni o i servizi adottati a fondamento del diritto alla detrazione dell'IVA siano utilizzati a valle dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta e che, a monte, detti beni siano ceduti o che siffatti servizi siano forniti da un altro soggetto passivo (v., in tal senso, sentenze del 15 settembre 2016, Senatex,

C-518/14, EU:C:2016:691, punto 28 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 19 ottobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punto 39).

- 42 Per quanto concerne le modalità di esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, che sono assimilabili a requisiti o a condizioni di natura formale, l'articolo 178, lettera a), della direttiva 2006/112 prevede che il soggetto passivo debba essere in possesso di una fattura emessa conformemente agli articoli da 220 a 236 e agli articoli da 238 a 240 della stessa direttiva (sentenza del 19 ottobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punto 40).
- 43 Da quanto precede risulta che, come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 58 delle sue conclusioni, sebbene, in forza dell'articolo 167 della direttiva 2006/112, il diritto a detrazione dell'IVA sorga alla data in cui l'imposta diviene esigibile, in linea di principio, l'esercizio di tale diritto è possibile, ai sensi dell'articolo 178 di tale direttiva, solo a partire dal momento in cui il soggetto passivo è in possesso di una fattura (v., in tal senso, sentenza del 15 settembre 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).
- 44 Ai sensi dell'articolo 167 e dell'articolo 179, primo comma, della direttiva 2006/112, il diritto a detrazione dell'IVA va esercitato, in linea di principio, nel corso dello stesso periodo in cui tale diritto è sorto, ossia nel momento in cui l'imposta diviene esigibile.
- 45 Ciononostante, ai sensi degli articoli 180 e 182 della citata direttiva, un soggetto passivo può essere autorizzato ad operare la detrazione dell'IVA anche se non ha esercitato il proprio diritto nel periodo in cui questo è sorto, fatto salvo, però, il rispetto delle condizioni e delle modalità fissate dalle normative nazionali (sentenza del 28 luglio 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).
- 46 La possibilità di esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA senza alcuna limitazione temporale contrasterebbe, tuttavia, col principio della certezza del diritto, il quale esige che la situazione fiscale del soggetto passivo, considerati i diritti e gli obblighi dello stesso nei confronti dell'amministrazione fiscale, non possa essere indefinitamente rimessa in discussione (sentenza del 28 luglio 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punto 33 e giurisprudenza ivi citata.).
- 47 Così, la Corte ha già dichiarato che un termine di decadenza la cui scadenza porti a sanzionare il contribuente non sufficientemente diligente, che abbia ommesso di richiedere la detrazione dell'IVA a monte, privandolo del diritto alla detrazione, non può essere considerato incompatibile col regime instaurato dalla direttiva 2006/112, 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 28 luglio 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punti 34 e 35, nonché giurisprudenza ivi citata).
- 48 Inoltre, ai sensi dell'articolo 273 della direttiva 2006/112, gli Stati membri possono prevedere altri obblighi che considerino necessari per garantire l'esatta riscossione dell'IVA e per evitare le evasioni. La lotta contro ogni possibile evasione, elusione e abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla suddetta direttiva. Tuttavia, le misure che gli Stati membri possono adottare in forza dell'articolo 273 di quest'ultima non devono eccedere quanto è necessario per conseguire siffatti obiettivi. Esse non

possono, quindi, essere utilizzate in modo tale da rimettere sistematicamente in discussione il diritto alla detrazione dell'IVA e, pertanto, la neutralità dell'IVA (v., in tal senso, sentenza del 28 luglio 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punti 49 e 50, nonché giurisprudenza ivi citata).

- 49 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che, pur se le cessioni di beni in questione sono state effettuate durante gli anni 2004-2010, le società Hella hanno proceduto ad una regolarizzazione dell'IVA solo nel corso del 2010, emettendo fatture che comprendevano l'IVA, presentando dichiarazioni fiscali supplementari all'autorità nazionale competente e versando l'importo dell'IVA dovuta all'erario. Da tale decisione risulta altresì che è stato escluso il rischio di evasione fiscale o di mancato assolvimento dell'IVA. In tali circostanze, per la Volkswagen è stato oggettivamente impossibile esercitare il proprio diritto al rimborso prima di tale regolarizzazione, non potendo, in precedenza, disporre delle fatture né sapere che era dovuta l'IVA.
- 50 Solo a seguito di tale regolarizzazione, infatti, sono state soddisfatte le condizioni sostanziali e formali che danno diritto alla detrazione dell'IVA e la Volkswagen ha potuto quindi chiedere di veder alleviato il proprio onere dell'IVA dovuta o pagata conformemente alla direttiva 2006/112 e al principio di neutralità fiscale. Pertanto, non avendo la Volkswagen dato prova di mancanza di diligenza, e in assenza di abusi o di collusione fraudolenta con le società Hella, non poteva essere validamente opposto al diritto al rimborso dell'IVA un termine di decadenza che sarebbe iniziato a decorrere dalla data della cessione dei beni e, per determinati periodi, sarebbe scaduto prima di tale regolarizzazione.
- 51 Di conseguenza, occorre rispondere alle questioni prima, seconda, terza e quarta, dichiarando che il diritto dell'Unione deve essere interpretato nel senso che osta alla normativa di uno Stato membro in forza della quale, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, – nelle quali l'IVA è stata fatturata al soggetto passivo e versata da quest'ultimo diversi anni dopo la cessione dei beni di cui trattasi – è negato il diritto al rimborso dell'IVA, con la motivazione che il termine di decadenza previsto dalla suddetta normativa per l'esercizio di tale diritto sarebbe iniziato a decorrere dalla data della consegna e sarebbe scaduto prima della presentazione della domanda di rimborso.

Sulla quinta questione

- 52 In considerazione della risposta fornita alle questioni dalla prima alla quarta, dalla quale risulta che la conformità di una normativa o di una prassi nazionale con il diritto dell'Unione può, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, essere valutata alla luce della direttiva 2006/112, non occorre rispondere alla quinta questione.

Sulle spese

- 53 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 (Seconda Sezione) dichiara:

Il diritto dell'Unione deve essere interpretato nel senso che osta alla normativa di uno Stato membro in forza della quale, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, – nelle quali l'imposta sul valore aggiunto (IVA) è stata fatturata al soggetto passivo e versata da quest'ultimo diversi anni dopo la cessione dei beni di cui trattasi – è negato il diritto al rimborso dell'IVA, con la motivazione che il termine di decadenza previsto dalla suddetta normativa per l'esercizio di tale diritto sarebbe iniziato a decorrere dalla data della consegna e sarebbe scaduto prima della presentazione della domanda di rimborso.