

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

20 dicembre 2017

[Testo rettificato con ordinanza del 30 gennaio 2018]

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 135, paragrafo 1, lettera a) – Esenzioni – Imposte riscosse in violazione del diritto dell’Unione – Ostacoli a un rimborso dell’IVA pagata in eccedenza – Articolo 4, paragrafo 3, TUE – Principi di equivalenza, di effettività e di leale cooperazione – Diritti conferiti ai singoli – Scadenza del termine di prescrizione dell’obbligo tributario – Effetti di una sentenza della Corte – Principio della certezza del diritto»

Nella causa C-500/16,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), con decisione del 19 maggio 2016, pervenuta in cancelleria il 16 settembre 2016, nel procedimento

**Caterpillar Financial Services sp. z o.o.**

con l’intervento di:

**Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie,**

LA CORTE (Seconda Sezione),

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

avvocato generale: M. Campos Sánchez-Bordona

cancelliere: K. Malacek

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all’udienza del 23 ottobre 2017,

considerate le osservazioni presentate:

- [Come rettificato con ordinanza del 30 gennaio 2018] per la Caterpillar Financial Services sp. z o.o., da M. Szafarowska, doradca podatkowy, e M. Sobońska, adwokat;
- [Come rettificato con ordinanza del 30 gennaio 2018] per il Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie, da J. Kaute, radca prawny, e B. Kołodziej,
- per il governo polacco, da B. Majczyna e A. Kramarczyk-Szaładzińska, in qualità di agenti;

- per la Commissione europea, da K. Herrmann, M. Owsiany-Hornung e R. Lyal, 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 del principio di leale cooperazione, enunciato all'articolo 4, paragrafo 3, TUE e dei principi di effettività e di equivalenza.
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Caterpillar Financial Services sp. z o.o. (in prosieguo: la «Caterpillar») e il Dyrektor Izby Skarbowej w Warszawie (direttore dell'ufficio imposte di Varsavia, Polonia) (in prosieguo: il «direttore»), in merito al rigetto da parte di quest'ultimo della domanda presentata dalla Caterpillar per ottenere il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) pagata in eccedenza a seguito di un esercizio d'imposta non conforme al diritto dell'Unione.

### **Contesto normativo**

#### ***Diritto dell'Unione***

- 3 L'articolo 135, paragrafo 1, 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; in prosieguo: la «direttiva IVA»), che figura al titolo IX, «Esenzioni», capitolo 3, intitolato «Esenzioni a favore di altre attività» di tale direttiva, prevede quanto segue:

«Gli Stati membri esentano le operazioni seguenti:

- a) le operazioni di assicurazione e di riassicurazione, comprese le prestazioni di servizi relative a dette operazioni, effettuate dai mediatori e dagli intermediari di assicurazione».

#### ***Diritto polacco***

- 4 L'ustawa ordynacja podatkowa (legge recante codice tributario), del 29 agosto 1997 (Dz. U. del 1997, n. 137, posizione 926; in prosieguo: il «codice tributario»), nella sua versione applicabile ai fatti del procedimento principale, così dispone al suo articolo 70:

«1. Il debito d'imposta si prescrive in 5 anni, a decorrere dalla fine dell'anno civile in cui scadeva il termine per il pagamento dell'imposta.

(...)

6. Il termine di prescrizione del debito d'imposta non inizia a decorrere – e, se ha già iniziato decorrere, è sospeso – al verificarsi dei fatti seguenti:

(...)

2) proposizione di un ricorso dinanzi ad un tribunale amministrativo avverso una decisione relativa a tale debito;

(...)».

5 L'articolo 72, paragrafo 1, del codice tributario è del seguente tenore:

«Per eccedenza si intende l'importo:

1) dell'imposta pagata in eccesso o indebitamente;

(...)».

6 L'articolo 74, paragrafo 1, di detto codice così recita:

«Qualora un'eccedenza sia emersa a seguito di una pronuncia del Trybunał Konstytucyjny [Corte costituzionale, Polonia] o di una pronuncia della Corte di giustizia dell'Unione europea, e il soggetto passivo il cui debito d'imposta sorge nei modi previsti all'articolo 21, paragrafo 1, punto 1 (...), abbia presentato una delle dichiarazioni di cui all'articolo 73, paragrafo 2, o un'altra dichiarazione, dalla quale risulti l'ammontare del debito d'imposta, l'importo dell'eccedenza è determinato dal soggetto passivo nella domanda di rimborso, presentata unitamente alla dichiarazione rettificata».

7 L'articolo 75, paragrafo 1, dello stesso codice dispone quanto segue:

«Il soggetto passivo, qualora contesti la legittimità del prelievo da parte del soggetto pagatore oppure l'importo dell'imposta prelevata, può presentare una domanda diretta a far constatare l'eccedenza».

8 Ai sensi dell'articolo 77, paragrafo 1, dello stesso codice:

«L'eccedenza è rimborsata entro:

(...)

2) 30 giorni dalla data della decisione che constata l'eccedenza o che fissa l'importo dell'eccedenza;

(...)

4) 30 giorni dalla data di presentazione della domanda di cui all'articolo 74».

(...)».

9 L'articolo 79, paragrafo 2, del codice tributario prevedeva quanto segue:

«Il diritto a presentare la domanda intesa a far constatare l'eccedenza e la domanda di rimborso dell'eccedenza si estingue allo scadere del termine di prescrizione del debito d'imposta, salvo che le leggi tributarie prevedano altre modalità di rimborso dell'imposta».

10 L'articolo 80, paragrafo 1, di tale codice così recita:

«Il diritto al rimborso dell'eccedenza di un'imposta si estingue allo scadere dei 5 anni, a decorrere dalla fine dell'anno civile in cui scadeva il termine per il suo rimborso».

11 L'articolo 81, paragrafo 1, di detto codice enuncia:

«Salvo contrarie disposizioni, i soggetti passivi, i soggetti pagatori e percettori possono rettificare una dichiarazione presentata in precedenza».

12 L'articolo 240, paragrafo 1, punto 1, del medesimo codice così dispone:

«Quando è adottata una decisione definitiva, viene disposta la riapertura del procedimento se ricorrono le seguenti condizioni:

(...)

11) una sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea incide sul contenuto della decisione emanata».

13 L'articolo 79, paragrafo 2, del codice tributario, nella sua versione modificata, entrata in vigore il 1° gennaio 2016, prevede quanto segue:

«Il diritto a presentare la domanda intesa a far constatare l'eccedenza e la domanda di rimborso dell'eccedenza si estingue allo scadere del termine di prescrizione del debito d'imposta, salvo che le leggi tributarie prevedano altre modalità di rimborso dell'imposta».

### **Procedimento principale e questione pregiudiziale**

14 La Caterpillar, società di diritto polacco che, in qualità di concedente, conclude contratti di leasing nell'ambito della sua attività economica, offre agli utilizzatori la possibilità di prestar loro un'assicurazione che copre il bene oggetto del leasing.

15 Una volta che gli utilizzatori abbiano manifestato la volontà di beneficiare di tale possibilità, i contratti d'assicurazione vengono sottoscritti presso una compagnia di assicurazioni dalla Caterpillar, che prende in carico le spese connesse alla loro conclusione, ma ripercuote sugli utilizzatori il costo dei premi assicurativi senza percepire alcun margine di profitto. Sulle fatture emesse agli utilizzatori la Caterpillar esentava tali premi dall'IVA.

16 In seguito a una sentenza del Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), dell'8 novembre 2010, con cui è stato dichiarato che un operatore che fornisce prestazioni di servizi di leasing deve includere nella base imponibile di tali servizi i costi dell'assicurazione che copre il bene oggetto di leasing, nonché a seguito di una notifica del Dyrektor Urzędu Kontroli Skarbowej (direttore

dell'ispettorato fiscale, Polonia) che annunciava alla Caterpillar l'imminenza di un'ispezione fiscale relativa al periodo compreso tra il mese di dicembre 2005 e il mese di dicembre 2006, quest'ultima ha depositato fatture rettificate che indicavano gli importi relativi agli arretrati di imposta, maggiorati degli interessi, e ha assolto, il 30 dicembre 2010, l'IVA che gravava sui corrispondenti premi assicurativi.

- 17 Dopo la pronuncia della sentenza del 17 gennaio 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), in cui la Corte è stata chiamata dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa) a pronunciarsi in via pregiudiziale su una controversia relativa al diniego da parte dell'amministrazione tributaria polacca di concedere l'esenzione dall'IVA dell'operazione consistente nel fornire una copertura assicurativa del bene oggetto di leasing, l'11 marzo 2013 la Caterpillar ha chiesto al Naczelnik Drugiego Mazowieckiego Urzędu Skarbowego w Warszawie (direttore dell'amministrazione tributaria II del distretto della Masovia a Varsavia, Polonia) il rimborso dell'eccedenza dell'IVA per il periodo compreso tra il mese di dicembre 2005 e il mese di dicembre 2011.
- 18 Il direttore dell'amministrazione tributaria II del distretto della Masovia a Varsavia ha rifiutato di procedere, con decisione dell'11 aprile 2013, all'avvio di un procedimento di rimborso dell'eccedenza dell'IVA relativa a taluni mesi del periodo compreso tra il mese di dicembre 2005 e il mese di novembre 2007, invocando la scadenza del termine di prescrizione previsto all'articolo 70, paragrafo 1, del codice tributario. Per contro, esso ha rimborsato l'IVA pagata in eccedenza per il periodo compreso tra il mese di dicembre 2007 e il mese di dicembre 2011.
- 19 Il direttore, chiamato a decidere in merito ad un reclamo contro la decisione del direttore dell'amministrazione tributaria II del distretto della Masovia a Varsavia, ha confermato la decisione di quest'ultimo. Nella motivazione della sua decisione, il direttore ha dichiarato che il termine di prescrizione del debito d'imposta, a titolo dell'IVA riguardante i periodi cui si riferiva la domanda della Caterpillar diretta a ottenere il rimborso dell'IVA pagata in eccedenza, era scaduto il 31 dicembre 2011 (rispetto ai mesi di dicembre 2005 e di febbraio 2006 oggetto della domanda) e il 31 dicembre 2012 (rispetto ai mesi di gennaio e novembre 2007 oggetto della domanda).
- 20 Con un ricorso depositato contro quest'ultima decisione dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunale amministrativo del voivodato di Varsavia, Polonia), la Caterpillar ha dedotto, in sostanza, l'errata interpretazione dell'articolo 74 del codice tributario, dell'articolo 9 della Costituzione polacca e dell'articolo 4, paragrafo 3, TUE.
- 21 Con sentenza del 10 settembre 2014 tale giudice ha annullato la decisione del direttore con la motivazione che le autorità tributarie non avrebbero dovuto emettere una decisione recante rifiuto di avviare il procedimento, bensì una decisione recante diniego di rimborso dell'IVA pagata in eccedenza. Nel merito, il Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunale amministrativo del voivodato di Varsavia) ha dichiarato che la Caterpillar non era legittimata a chiedere il rimborso dell'IVA pagata in eccedenza in base all'articolo 74 del codice tributario, dopo la scadenza del termine di prescrizione di cinque anni del debito d'imposta previsto all'articolo 70, paragrafo 1, di tale codice. Tale giudice ha dichiarato parimenti che il termine di prescrizione suddetto non contrastava con il principio di effettività del diritto dell'Unione.
- 22 Sia la Caterpillar sia il direttore hanno impugnato tale sentenza dinanzi al giudice del rinvio, il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa).

- 23 Il giudice del rinvio ritiene che il termine di prescrizione quinquennale per il rimborso dell'IVA indebitamente versata, previsto all'articolo 70, paragrafo 1, del codice tributario, in combinato disposto con l'articolo 79, paragrafo 2, di tale codice, non possa essere considerato, in linea di principio, alla luce di una costante giurisprudenza della Corte, contrario al principio di effettività.
- 24 Tuttavia, secondo il giudice del rinvio, il diritto polacco non prevede alcuna base giuridica che consenta al soggetto di diritto, che abbia fatto affidamento negli enti dello Stato nel considerare che l'imposta fosse dovuta, di recuperare tale imposta, riscossa in violazione del diritto dell'Unione dalle autorità tributarie, dopo la scadenza del termine di prescrizione del diritto di proporre la domanda di rimborso suddetta.
- 25 In tale contesto, il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se i principi di effettività, di leale cooperazione e di equivalenza, espressi all'articolo 4, paragrafo 3, TUE, o qualsiasi altro principio inerente, previsto nel diritto dell'Unione, ostino, in materia di imposta sul valore aggiunto, alla luce dell'interpretazione operata dalla Corte nella sentenza del 17 gennaio 2013, BGŻ Leasing [(C-224/11, EU:C:2013:15)], a disposizioni nazionali o a una prassi nazionale che impediscono il rimborso di un'eccedenza emersa a seguito della riscossione dell'IVA a valle in violazione del diritto dell'Unione, nella situazione in cui, a causa del comportamento delle autorità nazionali, il soggetto interessato abbia avuto la possibilità di esercitare i propri diritti soltanto dopo la scadenza del termine di prescrizione del debito d'imposta».

#### **Sulla questione pregiudiziale**

- 26 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se i principi di equivalenza e di effettività, letti alla luce dell'articolo 4, paragrafo 3, TUE, debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale, come quella di cui al procedimento principale, che consente di respingere la domanda di rimborso dell'IVA pagata in eccedenza, qualora tale domanda sia stata presentata dal soggetto passivo dopo la scadenza di un termine di prescrizione quinquennale, sebbene la Corte abbia dichiarato, successivamente alla scadenza di tale termine, che il pagamento dell'IVA oggetto di tale domanda di rimborso non era dovuto.
- 27 Dall'ordinanza di rinvio risulta che tale questione è proposta con riferimento a circostanze, come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, in cui un soggetto passivo sostiene di aver pagato tale eccedenza soltanto in considerazione della giurisprudenza sviluppata dal giudice del rinvio anteriormente alla sentenza del 17 gennaio 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15) nonché della prospettiva dell'imminente svolgimento di un controllo da parte dell'autorità tributaria competente.
- 28 Occorre rilevare, in limine, che spetta agli Stati membri, segnatamente in virtù del principio di leale cooperazione enunciato all'articolo 4, paragrafo 3, primo comma, TUE, assicurare, nei rispettivi territori, l'applicazione e il rispetto del diritto dell'Unione e che, ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 3, secondo comma, TUE, gli Stati membri adottano ogni misura di carattere generale o particolare atta ad assicurare l'esecuzione degli obblighi derivanti dai Trattati o conseguenti dagli atti delle istituzioni dell'Unione (v., in tal senso, sentenza del 14 settembre 2017, The Trustees of the BT Pension Scheme, C-628/15, EU:C:2017:687, punto 47).

- 29 Nella sua sentenza del 17 gennaio 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), la Corte ha dichiarato, interpretando l'articolo 2, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, che spettava al giudice del rinvio stabilire se, considerate le circostanze concrete della causa sfociata nella sentenza suddetta, la prestazione di servizi relativa all'assicurazione del bene oggetto di leasing e la prestazione di servizi relativa al leasing stesso fossero connesse tra loro a tal punto da dover essere considerate costitutive di un'unica prestazione oppure se, al contrario, esse costituissero prestazioni indipendenti. Per il caso in cui tali prestazioni di servizi fossero considerate distinte, la Corte ha dichiarato, interpretando l'articolo 28 e l'articolo 135, paragrafo 1, lettera a), della direttiva IVA, che, quando il concedente del leasing provvede egli stesso a far assicurare il bene oggetto di leasing, fatturando a sua volta all'utilizzatore il costo esatto dell'assicurazione, tale operazione costituisce, in circostanze come quelle di detta causa, un'operazione esente dall'IVA.
- 30 Nella fattispecie, come risulta dal fascicolo a disposizione della Corte, in seguito alla pronuncia di tale sentenza della Corte, l'amministrazione tributaria polacca ha negato l'avvio di una procedura di rimborso dell'IVA pagata in eccedenza per il periodo compreso tra il mese di dicembre 2005 e il mese di novembre 2007, con la motivazione che il termine di prescrizione quinquennale, previsto dall'articolo 70, paragrafo 1, del codice tributario, era scaduto. Anche se la parte ricorrente nel procedimento principale contesta l'applicabilità di tale termine di prescrizione alle domande di rimborso dell'IVA pagata in eccedenza, risulta cionondimeno dall'ordinanza di rinvio che tale termine di cui all'articolo 70, paragrafo 1, del codice tributario deve, secondo l'apprezzamento del giudice del rinvio, essere letto in combinato disposto con l'articolo 79, paragrafo 2, di tale codice e va pertanto applicato alle domande di rimborso suddette.
- 31 Riguardo, in primo luogo, agli effetti di una sentenza emessa su rinvio pregiudiziale, va ricordato che, conformemente a una giurisprudenza costante, l'interpretazione di una norma di diritto dell'Unione che la Corte fornisce nell'esercizio della competenza attribuitale dall'articolo 267 TFUE chiarisce e precisa il significato e la portata della norma stessa, come deve o avrebbe dovuto essere intesa ed applicata dal momento della sua entrata in vigore. Ne deriva che la norma così interpretata può e deve essere applicata anche a rapporti giuridici sorti e costituiti prima della sentenza che statuisce sulla domanda di interpretazione, purché sussistano, peraltro, i presupposti per sottoporre al giudice competente una lite relativa all'applicazione di detta norma (sentenza del 14 aprile 2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, punto 53 nonché giurisprudenza citata).
- 32 Infatti, solo in via del tutto eccezionale la Corte, applicando il principio generale della certezza del diritto intrinseco all'ordinamento giuridico dell'Unione, può essere indotta a limitare la possibilità di far valere una disposizione da essa interpretata (sentenza del 14 aprile 2015, Manea, C-76/14, EU:C:2015:216, punto 54 e giurisprudenza citata).
- 33 Orbene, è giocoforza constatare che la Corte non ha limitato nel tempo gli effetti della sentenza del 17 gennaio 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15).
- 34 Ne consegue che le disposizioni interpretate dalla Corte in tale sentenza devono, in linea di principio, essere intese e applicate in conformità a tale interpretazione fin dalla data della loro entrata in vigore.
- 35 Risulta, in secondo luogo, da giurisprudenza costante che il diritto di ottenere il rimborso di tributi riscossi in uno Stato membro in violazione del diritto dell'Unione costituisce la conseguenza e il complemento dei diritti attribuiti ai singoli dalle disposizioni del diritto dell'Unione, così come interpretate dalla Corte. Lo Stato membro è quindi tenuto, in



linea di principio, a rimborsare i tributi riscossi in violazione del diritto dell'Unione (sentenza del 6 settembre 2011, *Lady & Kid e a.*, C-398/09, EU:C:2011:540, punto 17 e giurisprudenza citata).

- 36 Tuttavia, la Corte ha sottolineato in più occasioni che il problema della restituzione di tributi indebitamente pagati è risolto in modi diversi nei diversi Stati membri e persino all'interno di uno stesso Stato, a seconda dei diversi tipi di imposte e di tasse in questione. In determinati casi, contestazioni o richieste del genere sono assoggettate dalla legge a condizioni di forma e di termine per quanto riguarda sia i reclami rivolti all'amministrazione fiscale sia i ricorsi giurisdizionali. In altri casi, i ricorsi diretti ad ottenere il rimborso di tributi non dovuti devono essere proposti dinanzi ai giudici ordinari, sotto forma, in particolare, di azioni di ripetizione dell'indebitato. Tale diritto d'agire si esercita entro termini più o meno lunghi, in determinati casi entro il termine di prescrizione ordinaria (sentenza del 17 giugno 2004, *Recheio – Cash & Carry*, C-30/02, EU:C:2004:373, punto 16 e giurisprudenza citata).
- 37 Così, in assenza di regole armonizzate concernenti il rimborso di tributi imposti in violazione del diritto dell'Unione, gli Stati membri mantengono il diritto di applicare le modalità procedurali previste dal proprio ordinamento giuridico interno, in particolare in materia di termini di decadenza, fermo restando il rispetto dei principi di equivalenza e di effettività (sentenza dell'8 settembre 2011, *Q-Beef e Bosschaert*, C-89/10 e C-96/10, EU:C:2011:555, punto 34).
- 38 Per verificare se il principio di equivalenza sia rispettato nel procedimento principale occorre quindi esaminare se esista, oltre ad una regola di prescrizione come quella di cui trattasi, applicabile ai ricorsi intesi a garantire nel diritto interno la salvaguardia dei diritti che il diritto dell'Unione conferisce ai singoli, una regola di prescrizione applicabile ai ricorsi di natura interna che, alla luce del suo oggetto e dei suoi elementi essenziali, possa essere considerata simile alla suddetta prima disposizione sulla prescrizione (sentenza del 15 aprile 2010, *Barth*, C-542/08, EU:C:2010:193, punto 20 e giurisprudenza citata).
- 39 Come risulta dalle osservazioni scritte del governo polacco e dalle osservazioni del direttore presentate durante la fase orale del procedimento dinanzi alla Corte, che non sono state contraddette dalla ricorrente nel procedimento principale, in Polonia si fa applicazione uniforme delle stesse regole alle domande di rimborso dell'imposta pagata in eccedenza presentate tanto nel contesto dei ricorsi destinati a garantire, nel diritto interno, la salvaguardia dei diritti che i singoli traggono dal diritto dell'Unione, quanto nel contesto dei ricorsi di natura interna. Nei limiti in cui il codice tributario non prevede alcuna disposizione particolare applicabile all'uno o all'altro tipo di ricorso, risulta pertanto che la regola di prescrizione prevista all'articolo 70, paragrafo 1, del codice tributario è applicabile a ciascuno di questi due tipi di ricorso.
- 40 Tale regola di prescrizione, applicandosi allo stesso modo tanto ai ricorsi di natura interna quanto ai ricorsi destinati a garantire la salvaguardia dei diritti che i singoli traggono dal diritto dell'Unione, non può essere considerata contraria al principio di equivalenza.
- 41 Riguardo al principio di effettività, occorre ricordare che gli Stati membri hanno la responsabilità di garantire, in ogni caso, una tutela effettiva dei diritti conferiti dal diritto dell'Unione e che tale principio richiede, in particolare, che le autorità tributarie degli Stati membri non rendano praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (v., in tal senso, sentenze dell'8



settembre 2011, Q-Beef e Bosschaert, C-89/10 e C-96/10, EU:C:2011:555, punto 32 e del 14 settembre 2017, The Trustees of the BT Pension Scheme, C-628/15, EU:C:2017:687, punto 59).

- 42 La Corte ha riconosciuto compatibile con il diritto dell'Unione la fissazione di termini di ricorso ragionevoli a pena di decadenza, nell'interesse della certezza del diritto, a tutela sia dell'interessato sia dell'amministrazione coinvolta, anche se, per definizione, il decorso di tali termini comporta il rigetto totale o parziale, dell'azione proposta (v., in tal senso, sentenza dell'8 settembre 2011, Q-Beef e Bosschaert, C-89/10 e C-96/10, EU:C:2011:555, punto 36). A titolo d'esempio, termini di prescrizione triennali (sentenza del 15 aprile 2010, Barth, C-542/08, EU:C:2010:193, punto 28) o biennali (sentenza del 15 dicembre 2011, Banca Antoniana Popolare Veneta, C-427/10, EU:C:2011:844, punto 25) sono stati considerati conformi al principio di effettività.
- 43 Quindi, il termine di prescrizione quinquennale previsto all'articolo 70, paragrafo 1, del codice tributario deve, a maggior ragione, essere considerato in linea di principio conforme al principio di effettività, nei limiti in cui è idoneo a consentire a qualsiasi soggetto passivo dotato della normale diligenza di far valere validamente i diritti derivanti a suo favore dall'ordinamento giuridico dell'Unione.
- 44 Riguardo al principio di leale cooperazione, enunciato all'articolo 4, paragrafo 3, TUE, si deve constatare che una regola di prescrizione prevista in un codice tributario nazionale, qualora rispetti i principi di equivalenza e di effettività, non può essere considerata lesiva del principio di leale cooperazione. In tali condizioni, infatti, non si può affermare che lo Stato membro interessato, facendo applicazione di tale regola di prescrizione, metta a repentaglio la realizzazione degli obiettivi dell'Unione.
- 45 In terzo luogo, va ricordato che, secondo la Corte, il diritto dell'Unione osta a che un'autorità nazionale eccepisca la scadenza di un termine di prescrizione ragionevole soltanto se il comportamento delle autorità nazionali, congiuntamente all'esistenza di un termine di decadenza, ha come conseguenza di privare totalmente un soggetto della possibilità di far valere i suoi diritti dinanzi ai giudici nazionali (v., in tal senso, sentenza dell'8 settembre 2011, Q-Beef e Bosschaert, C-89/10 e C-96/10, EU:C:2011:555, punto 51 nonché giurisprudenza citata).
- 46 Occorre pertanto esaminare se, in circostanze come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, si debba ritenere che il soggetto passivo sia stato privato della possibilità di far valere i propri diritti dinanzi ai giudici nazionali.
- 47 Al riguardo la Caterpillar, affermando di essere stata privata della possibilità di esercitare i suoi diritti, fa valere, da un lato, una sentenza pronunciata dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa) in una causa in cui essa non aveva la qualità di parte e, dall'altro, una notifica del direttore dell'Ispettorato fiscale, indirizzata alla Caterpillar, il quale annunciava la sua intenzione di esercitare un controllo fiscale relativo al periodo compreso tra il mese di dicembre 2005 e il mese di dicembre 2006.
- 48 Nel corso della fase orale del procedimento dinanzi alla Corte, la Caterpillar ha sostenuto che, essendo venuta a conoscenza di una sentenza del più alto organo giurisdizionale amministrativo polacco, ad essa sfavorevole, e avendo ricevuto l'annuncio di un controllo fiscale imminente, essa aveva deciso di versare all'amministrazione tributaria gli importi corrispondenti agli arretrati di imposta. La Caterpillar si è dichiarata, in tal contesto, persuasa della «futilità» di una contestazione della conformità al diritto dell'Unione della riscossione dell'IVA relativa ai costi dell'assicurazione afferente ai contratti di leasing.

- 49 Tuttavia, la convinzione soggettiva di non essere in grado di agire diversamente che mediante il pagamento dell'IVA relativa ai costi dell'assicurazione afferente ai contratti di leasing non può essere assimilata all'impossibilità oggettiva di agire diversamente.
- 50 Nella fattispecie, la Caterpillar aveva, infatti, la facoltà di rifiutarsi di pagare l'arretrato di imposta, avendo inizialmente considerato che tali costi assicurativi erano esenti dall'IVA, e di contestare qualsiasi ingiunzione di pagamento mediante ricorso giurisdizionale, o di pagare l'arretrato di imposta e adire un giudice nazionale per ottenere la ripetizione dell'indebitato nell'osservanza di detto termine di prescrizione, senza attendere un'eventuale interpretazione da parte della Corte delle disposizioni della direttiva IVA. Orbene, è giocoforza constatare che la Caterpillar non si è avvalsa di nessuna di tali facoltà.
- 51 Ne consegue che la pronuncia della sentenza della Corte del 17 gennaio 2013, BGŻ Leasing (C-224/11, EU:C:2013:15), resa successivamente alla scadenza del termine di prescrizione, previsto all'articolo 70, paragrafo 1, del codice tributario, non consente di concludere che la ricorrente nel procedimento principale non potesse far valere i propri diritti anteriormente alla scadenza di tale termine.
- 52 Tenuto conto dell'insieme delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione presentata dichiarando che i principi di equivalenza e di effettività, letti alla luce dell'articolo 4, paragrafo 3, TUE, vanno interpretati nel senso che non ostano a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che consente di respingere una domanda di rimborso dell'IVA pagata in eccedenza qualora tale domanda sia stata proposta dal soggetto passivo dopo la scadenza di un termine di prescrizione quinquennale, sebbene da una sentenza della Corte pronunciata successivamente alla scadenza di tale termine risulti che il pagamento dell'IVA oggetto di tale domanda di rimborso non era dovuto.

### **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:

**I principi di equivalenza e di effettività, letti alla luce dell'articolo 4, paragrafo 3, TUE, vanno interpretati nel senso che non ostano a una normativa nazionale, come quella di cui trattasi nel procedimento principale, che consente di respingere una domanda di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) pagata in eccedenza qualora tale domanda sia stata proposta dal soggetto passivo dopo la scadenza del termine di prescrizione quinquennale, sebbene da una sentenza della Corte pronunciata successivamente alla scadenza di tale termine risulti che il pagamento dell'IVA oggetto di tale domanda di rimborso non era dovuto.**

Firme