Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Seconda Sezione)

26 novembre 2026 (*)

« Riesame della sentenza del Tribunale dell'Unione europea dell'11 febbraio 2026, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (T-689/24, EU:T:2026:113) – Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 167 e 168 – Detrazione dell'IVA assolta a monte – Articoli 178 e 179 – Modalità di esercizio del diritto a detrazione dell'IVA – Periodo di dichiarazione pertinente – Principio di neutralità fiscale – Pregiudizio all'unità e alla coerenza del diritto dell'Unione »

Nella causa C-167/26 RX,

avente ad oggetto il riesame, ai sensi dell'articolo 256, paragrafo 3, terzo comma, TFUE, della sentenza del Tribunale dell'Unione europea dell'11 febbraio 2026, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (T-689/24, EU:T:2026:113), con cui quest'ultimo ha statuito sulla domanda di pronuncia pregiudiziale proposta, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), con decisione del 2 ottobre 2024, pervenuta in cancelleria il 10 dicembre 2024, nel procedimento,

I.S.A.,

contro

Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej,

LA CORTE (Seconda Sezione),

composta da K. Jürimäe, presidente di sezione, K. Lenaerts, presidente della Corte, facente funzione di giudice della Seconda Sezione, Z. Csehi, M. Gavalec e F. Schalin (relatore), giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: V. Di Bucci

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per la I.S.A., da T. Michalik e J. Warnieło, doradcy podatkowi;

– per il governo polacco, da B. Majczyna, in qualità di agente;

– per il governo ceco, da L. Březinová, L. Halajová, e J. Vláčil, in qualità di agenti;

– per il governo tedesco, da J. Möller e R. Kanitz, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da P. Carlin e M. Owsiany-Hornung, in qualità di agenti;

visti gli articoli 62 *bis* e 62 *ter*, secondo comma, dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea,

sentite le conclusioni dell'avvocata generale, presentate all'udienza del 10 settembre 2026,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Il presente procedimento ha per oggetto il riesame della sentenza del Tribunale dell'Unione europea dell'11 febbraio 2026, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (T-689/24, in prosieguo: la «sentenza riesaminata», EU:T:2026:113), con la quale esso ha statuito sulla domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa), con decisione del 2 ottobre 2024, pervenuta in cancelleria il 10 dicembre 2024.

2 Il riesame verte sulla questione se, tenuto conto in particolare delle sentenze della Corte del 29 aprile 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), e del 12 marzo 2026, Aptiv Services Hungary (C-521/24, EU:C:2026:191), la sentenza riesaminata comprometta l'unità o la coerenza del diritto dell'Unione là dove il Tribunale ha dichiarato quanto segue:

«L'articolo 167, l'articolo 168, lettera a), e l'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 2010/45/UE del Consiglio del 13 luglio 2010 (GU 2010, L 189, pag. 1), (in prosieguo: la "direttiva IVA")], nonché i principi di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) e di proporzionalità, devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale da cui risulti che il soggetto passivo non può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte, nella dichiarazione presentata per il periodo in cui soddisfaceva le condizioni sostanziali per beneficiare di tale diritto, se nel corso di detto periodo tale soggetto passivo non ha ricevuto la fattura corrispondente, e ciò anche qualora l'abbia ricevuta prima della presentazione della dichiarazione in parola».

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Il considerando 5 della direttiva IVA enuncia quanto segue:

«Un sistema d'IVA raggiunge la maggior semplicità e neutralità se l'imposta è riscossa nel modo più generale possibile (...)».

4 Ai sensi dell'articolo 63 di tale direttiva:

«Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi».

5 L'articolo 167 della direttiva suddetta così prevede:

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

6 L'articolo 168, lettera a), della medesima direttiva così recita:

«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».

7 L'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA enuncia quanto segue:

«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 al titolo XI, capo 3, sezioni da 3 a 6».

8 L'articolo 179, primo comma, di tale direttiva prevede quanto segue:

«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».

9 L'articolo 180 della direttiva suddetta così prevede:

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

10 Ai sensi dell'articolo 182 della medesima direttiva:

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

Diritto polacco

11 L'articolo 86, dell'ustawa o podatku od towarów i usług (legge relativa all'imposta sui beni e sui servizi), dell'11 marzo 2004 (Dz. U del 2004, n. 54, posizione 535), come modificata (Dz. U. del 2018, posizione 2174) (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), così dispone:

«1. Fatti salvi l'articolo 114, l'articolo 119, paragrafo 4, l'articolo 120, paragrafi 17 e 19, e l'articolo 124, nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di operazioni imponibili, i soggetti passivi di cui all'articolo 15 hanno diritto a detrarre dall'importo dell'imposta dovuta l'importo dell'imposta assolta a monte.

(...)

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

(...)

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

1) al paragrafo 2, punto 1, e punto 2, lettera a), sorge non prima della liquidazione relativa al periodo nel corso del quale il soggetto passivo ha ricevuto la fattura o il documento doganale;

(...)».

Fatti della causa sottoposta a riesame

Procedimento principale e questione pregiudiziale

12 La I.S.A., è una società assoggettata all'IVA in Polonia, che gestisce attività di compensazione e liquidazione delle operazioni effettuate dai suoi membri, in particolare nel settore del gas e dell'energia elettrica. Nell'ambito delle sue attività essa è considerata come acquirente e successivamente rivenditore dei beni oggetto di tali operazioni e figura in quanto tale nelle corrispondenti fatture. Essa è quindi debitrice dell'IVA sia a monte che a valle.

13 La I. ha presentato all'autorità tributaria una domanda di decisione anticipata in materia fiscale, vertente sulle modalità di esercizio del suo diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte indicata nelle fatture relative all'acquisto di gas e di energia elettrica. Essa indicava che tali fatture, relative ad operazioni realizzate in un determinato periodo fiscale, le pervenivano solo nel corso del periodo d'imposta successivo, ma prima della scadenza del termine di presentazione della dichiarazione fiscale relativa al periodo in cui era sorto l'obbligo fiscale.

14 La I. ha quindi chiesto all'autorità tributaria se, in un caso del genere, essa potesse, ai sensi dell'articolo 86, paragrafi 1 e 10, della legge sull'IVA, detrarre l'imposta assolta a monte indicata nelle fatture debitamente emesse per l'acquisto di gas e di energia elettrica al momento della liquidazione relativa al periodo in cui era sorto l'obbligo fiscale per i beni acquistati, sebbene le fatture corrispondenti fossero state ricevute solo nel corso del periodo d'imposta successivo.

15 Con una decisione anticipata in materia fiscale del 12 novembre 2019, l'autorità tributaria ha ritenuto errata la posizione della I. Essa ha ritenuto che l'esercizio del diritto a detrazione fosse subordinato, tanto nel diritto polacco quanto nel diritto dell'Unione, al rispetto di condizioni formali, tra le quali figura il possesso di una fattura e che la I. poteva esercitare tale diritto solo per il periodo in cui aveva ricevuto le corrispondenti fatture. Secondo l'autorità tributaria, tali condizioni non avevano tuttavia l'effetto di privare il soggetto passivo del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte e, di conseguenza, di violare il principio di neutralità dell'IVA.

16 Investito di un ricorso avverso tale decisione anticipata, il Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunale amministrativo del voivodato di Varsavia, Polonia), con sentenza del 9 ottobre 2020, ha respinto la domanda della I. dichiarando, in particolare, che sebbene il diritto alla detrazione dell'imposta esista già in riferimento al periodo in cui è sorto il debito d'imposta relativo ai beni e ai servizi acquistati, l'esercizio di tale diritto presuppone il possesso di una fattura. Ne ha dedotto che il requisito formale posto all'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA, relativo al possesso di una fattura, modifica quindi, in pratica, il momento in cui il diritto a detrazione previsto all'articolo 167 di tale direttiva può essere esercitato. Secondo tale giudice, il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte sorge, purché siano soddisfatte le altre condizioni, al momento del ricevimento di detta fattura.

17 La I. ha proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza del 9 ottobre 2020 dinanzi al Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa), giudice del rinvio, deducendo, in particolare, che il giudice di primo grado aveva interpretato in modo errato l'articolo 167, l'articolo 168, lettera a), e l'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA.

18 Il giudice del rinvio ritiene che il possesso di una fattura costituisca una condizione non già per il sorgere, bensì per l'esercizio del diritto a detrazione, che deriva dalla presentazione di una dichiarazione fiscale. Esso chiede quindi se l'articolo 86, paragrafo 10b, punto 1, della legge sull'IVA, nella parte in cui subordina il sorgere del diritto a detrazione al possesso di una fattura o di un documento doganale alla data della liquidazione, sia conforme all'articolo 167, all'articolo 168, lettera a), e all'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA.

19 Secondo tale giudice, l'applicazione dell'articolo 86, paragrafo 10b, punto 1, della legge sull'IVA, nel caso di specie, ha come conseguenza di posporre il sorgere del diritto a detrazione quando la fattura relativa all'operazione è ricevuta soltanto nel corso del periodo d'imposta successivo. Esso rileva infatti che l'acquirente di un bene o di un

servizio è tenuto ad attendere il ricevimento di una fattura affinché sorga il suo diritto a detrazione e possa quindi esercitare il suo diritto a detrazione, anche se il venditore, dal canto suo, ha già versato l'IVA dovuta all'erario.

20 Detto giudice ritiene che, conformemente al diritto dell'Unione, debba invece essere possibile detrarre l'imposta assolta a monte per un determinato periodo d'imposta qualora il diritto a detrazione sia sorto nel corso del periodo d'imposta in parola e qualora inoltre il soggetto passivo disponga di una fattura o di un documento doganale nel momento in cui esercita detto diritto nella dichiarazione da esso presentata in riferimento a tale periodo. A suo avviso, una siffatta interpretazione consente al soggetto passivo interessato di esercitare il suo diritto a detrazione dell'imposta pagata a monte nel più breve tempo possibile, senza generare tuttavia un rischio di abuso. Esso precisa che posporre il momento della detrazione dell'IVA può violare il principio di neutralità fiscale e non trova fondamento diretto nella direttiva IVA.

21 Ciò premesso, il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se gli articoli 167, 168, lettera a), e 178, lettera a), della direttiva [IVA], nonché i principi di neutralità fiscale, effettività e proporzionalità, debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una disposizione nazionale come l'articolo 86, paragrafo 10b, punto 1, della legge sull'IVA, dalla quale risulta che il soggetto passivo non può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte nella dichiarazione presentata per il periodo in cui aveva soddisfatto le condizioni sostanziali per beneficiare di tale diritto, se nel corso di tale periodo egli non abbia ancora ricevuto la fattura, anche se l'abbia ricevuta prima della presentazione della dichiarazione in parola».

Sentenza riesaminata

22 Nella sentenza riesaminata, il Tribunale ha ricordato, in primo luogo, ai punti da 31 a 33 di tale sentenza, che il sorgere del diritto a detrazione poteva essere subordinato unicamente alle condizioni sostanziali previste dalla direttiva IVA e che tale diritto sorgeva quindi indipendentemente dal possesso di una fattura, che rappresenta solo una condizione formale relativa all'esercizio di tale diritto. Esso ha rilevato che la normativa nazionale di cui si tratta nel procedimento principale faceva tuttavia dipendere il sorgere del diritto a detrazione dal possesso di una fattura, nonostante fossero soddisfatte le condizioni sostanziali per il sorgere di tale diritto.

23 In secondo luogo, ai punti da 34 a 36 di detta sentenza, il Tribunale ha ricordato che il diritto a detrazione 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. A tale riguardo, esso ha aggiunto, sotto un primo profilo, che il fatto che, ai punti 34 e 38 della sentenza del 29 aprile 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268), la Corte abbia considerato che, tale diritto a detrazione doveva, in linea di principio, essere

esercitato con riguardo al periodo in cui tale diritto era sorto e in cui il soggetto passivo era in possesso di una fattura, si spiegava con la circostanza secondo cui, in tale causa, la ricorrente nel procedimento principale non disponeva di una tale fattura nel momento in cui aveva esercitato il suo diritto alla detrazione dell'IVA. Esso ha rilevato tuttavia che, nella causa sottoposta al suo esame, ciò non si verificava.

24 Sotto un secondo profilo, al punto 38 della sentenza riesaminata, il Tribunale ha considerato che, nel caso in cui un soggetto passivo non possa detrarre l'IVA assolta a monte, relativa alle operazioni effettuate nel corso del periodo durante il quale è sorto il diritto a detrazione, sebbene sia in possesso delle corrispondenti fatture al momento della presentazione della dichiarazione IVA relativa a tale periodo, ne consegue che egli sopporta temporaneamente l'onere dell'IVA. Secondo il Tribunale, una situazione del genere violerebbe i principi di neutralità dell'IVA e di proporzionalità nonché il carattere immediato della detrazione dell'IVA assolta a monte.

25 Sotto un terzo profilo, ai punti 40 e 41 di tale sentenza, il Tribunale ha ricordato, basandosi sul punto 43 della sentenza del 15 settembre 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691), che un soggetto passivo può, a seguito di una rettifica di una fattura, esercitare il suo diritto a detrazione per il periodo d'imposta nel corso del quale tale fattura è stata inizialmente emessa, nonostante l'assenza di una fattura regolare al momento della presentazione della dichiarazione fiscale iniziale. Esso ne ha dedotto che tali considerazioni dovevano, *a fortiori*, trovare applicazione nel caso di un soggetto passivo che dispone di una fattura regolare al momento della presentazione di tale dichiarazione.

26 Di conseguenza, ai punti 42 e 47 della sentenza riesaminata, il Tribunale ha ritenuto che l'articolo 167, l'articolo 168, lettera a), e l'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA, nonché i principi di neutralità dell'IVA e di proporzionalità, debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale, come quella di cui si tratta nel procedimento principale, da cui risulti che il soggetto passivo non può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte, nella dichiarazione presentata per il periodo in cui soddisfaceva le condizioni sostanziali per beneficiare di tale diritto, se nel corso di tale periodo egli non ha ricevuto la fattura corrispondente, e ciò anche qualora l'abbia ricevuta prima della presentazione della dichiarazione in parola.

27 Infine, esso ha altresì ritenuto, ai punti 43 e 45 di tale sentenza, che la circostanza che la disposizione nazionale di cui trattasi nel procedimento principale avesse lo scopo di evitare problemi di verifica del pagamento delle fatture, a causa del fatto che l'IVA avrebbe potuto essere detratta a valle prima che fosse dichiarata a monte, non ostasse alla suddetta interpretazione. Infatti, secondo il Tribunale, il soggetto passivo disponeva effettivamente, nel caso di specie, di una fattura conforme al momento della presentazione della sua dichiarazione, il che consentiva all'autorità tributaria di procedere alle verifiche necessarie.

Procedimento dinanzi alla Corte

28 A seguito della proposta del primo avvocato generale, la Sezione del riesame ha considerato, con decisione del 26 marzo 2026, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-167/26 RX, EU:C:2026:288), adottata ai sensi dell'articolo 62 dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea e dell'articolo 194, paragrafo 5, del regolamento di procedura della Corte, che occorresse procedere al riesame della sentenza riesaminata, sulla base del rilievo che esisteva un grave rischio per l'unità o la coerenza del diritto dell'Unione.

29 La questione che, ai sensi di tale decisione, deve essere sottoposta a riesame è riprodotta al punto 2 della presente sentenza.

Sul riesame

30 Come risulta dalla decisione del 26 marzo 2026, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (C-167/26 RX, EU:C:2026:288) e dal punto 2 della presente sentenza, occorre sostanzialmente esaminare, innanzitutto, se, tenuto conto in particolare della giurisprudenza della Corte relativa alle modalità di esercizio del diritto a detrazione dell'IVA quali definite all'articolo 179, primo comma, della direttiva IVA, letto in combinato disposto con l'articolo 178 di tale direttiva, l'interpretazione adottata dal Tribunale nell'ambito della sua risposta alla questione pregiudiziale, nella sentenza riesaminata, sia compatibile con il tenore letterale di tali disposizioni, con il loro contesto nonché con gli obiettivi perseguiti di detta direttiva.

31 Se così non fosse, occorrerebbe esaminare, successivamente, se tale sentenza pregiudica l'unità o la coerenza del diritto dell'Unione [v., in tal senso, sentenza dell'8 ottobre 2026, D (Decisione di gestione del traffico aereo), C-108/26 RX, EU:C:2026:838, punto 25].

Sull'interpretazione dell'articolo 179, primo comma, della direttiva IVA, letto in combinato disposto con l'articolo 178 di tale direttiva, relativi alle modalità di esercizio del diritto a detrazione dell'IVA

32 *In limine*, occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA è subordinato al rispetto di requisiti o condizioni tanto sostanziali quanto formali [sentenze del 19 ottobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punto 38; del 12 settembre 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, punto 31, e del 25 maggio 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (IVA – Acquisto simulato), C-114/22, EU:C:2023:430, punto 29].

33 Per quanto riguarda i requisiti o le condizioni sostanziali richiesti per il sorgere di tale diritto, dall'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA risulta che, per poter beneficiare del diritto a detrazione, occorre, da un lato, che l'interessato sia un «soggetto passivo» ai

sensi di tale direttiva. Dall'altro lato, i beni o i servizi invocati a fondamento di tale diritto devono essere impiegati a valle dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette ad imposta e, a monte, essere ceduti o resi da un altro soggetto passivo [sentenze del 6 settembre 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punto 26; del 12 settembre 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, punto 32, e del 25 maggio 2023, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (IVA – Acquisto simulato), C-114/22, EU:C:2023:430, punto 30].

34 Qualora siano soddisfatte le condizioni per il sorgere del diritto a detrazione, dall'articolo 167 della direttiva IVA risulta che tale diritto sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile. Ai sensi dell'articolo 63 di tale direttiva, l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi.

35 Quanto alle condizioni formali, occorre ricordare che esse disciplinano le modalità e il controllo dell'esercizio del diritto a detrazione nonché il corretto funzionamento del sistema comune dell'IVA, mediante gli obblighi relativi alla contabilità, alla fatturazione e alla dichiarazione [sentenze dell' 11 dicembre 2014, Idexx Laboratories Italia, C-590/13, EU:C:2014:2429, punto 42, e del 18 marzo 2021, A. (Esercizio del diritto a detrazione), C-895/19, EU:C:2021:216, punto 37].

36 A tale riguardo, l'articolo 179, primo comma, della direttiva IVA enuncia che 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 di detta direttiva.

37 Orbene, l'articolo 178, lettera a), di detta direttiva impone espressamente al soggetto passivo di essere in possesso di una fattura redatta conformemente alle disposizioni del titolo XI, capo 3, sezioni da 3 a 6, di quest'ultima.

38 Pertanto, sebbene, in forza dell'articolo 167 della direttiva IVA, 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, sentenze del 29 aprile 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, punto 34; del 15 settembre 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punto 35; del 21 marzo 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punto 43, e del 12 marzo 2026, Aptiv Services Hungary, C-521/24, EU:C:2026:191, punto 55).

39 Risulta da quanto precede che, secondo una giurisprudenza costante, il diritto alla detrazione dell'IVA, in linea di principio, deve essere esercitato con riferimento al periodo d'imposta nel corso del quale il soggetto passivo soddisfa per la prima volta le due condizioni cumulative relative, da un lato, al sorgere del diritto alla detrazione dell'IVA e, dall'altro, al possesso delle corrispondenti fatture [v., in tal senso, sentenze del 29 aprile 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, punto 38; del 15 settembre

2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punto 35; del 18 marzo 2021, A. (Esercizio del diritto a detrazione), C-895/19, EU:C:2021:216, punto 40, nonché del 12 marzo 2026, Aptiv Services Hungary, C-521/24, EU:C:2026:191, punto 56].

40 Tale interpretazione dell'articolo 179, primo comma, della direttiva IVA, è conforme al principio fondamentale di neutralità dell'IVA, dal momento che il regime di detrazioni instaurato dal titolo X di tale direttiva consente agli anelli intermedi della catena di distribuzione di dedurre dalla loro base imponibile gli importi pagati da ciascuno al proprio fornitore a titolo dell'IVA sull'operazione corrispondente e di restituire così all'amministrazione fiscale la parte dell'IVA che corrisponde alla differenza tra il prezzo al quale ciascuno ha fornito la merce al suo acquirente e il prezzo da lui pagato al suo fornitore (v., in tal senso, sentenze del 24 ottobre 1996, Elida Gibbs, C-317/94, EU:C:1996:400, punto 33; del 29 aprile 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, punto 36, nonché del 22 febbraio 2018, T-2, C-396/16, EU:C:2018:109, punto 24).

41 Parimenti, detta interpretazione è altresì conforme al principio di proporzionalità in quanto, da un lato, essa risponde a uno degli obiettivi perseguiti dalla direttiva IVA, che è quello di garantire la riscossione di tale imposta e il suo controllo da parte dell'amministrazione tributaria e, dall'altro, il pagamento per una cessione di beni o una prestazione di servizi e, dunque, il versamento dell'IVA a monte, di regola, non avviene prima della ricezione della relativa fattura (v., in tal senso, sentenza del 29 aprile 2004, Terra Baubedarf-Handel, C-152/02, EU:C:2004:268, punto 37).

42 Risulta quindi, alla luce di tali considerazioni, che il Tribunale ha violato i requisiti di cui all'articolo 179, primo comma, della direttiva IVA, letto in combinato disposto con l'articolo 178 di tale direttiva, nonché la giurisprudenza citata ai punti da 39 a 41 della presente sentenza, considerando in sostanza, ai punti 42 e 47 della sentenza riesaminata, che un soggetto passivo poteva esercitare il suo diritto a detrazione per il periodo nel corso del quale le operazioni soggette ad imposta erano state effettuate, sebbene avesse ricevuto le fatture corrispondenti solo nel corso del periodo d'imposta successivo, ma prima della presentazione della dichiarazione relativa a tale primo periodo.

43 Infatti, in primo luogo, contrariamente a quanto risulta dal punto 35 della sentenza riesaminata, la causa che ha dato luogo alla sentenza del 29 aprile 2004, Terra Baubedarf-Handel (C-152/02, EU:C:2004:268) non riguardava la situazione di un soggetto passivo che non era in possesso di una fattura o di un documento di tale natura al momento dell'esercizio del suo diritto a detrazione. Dai punti 9 e 10 di tale sentenza risulta, infatti, che, sebbene il soggetto passivo di cui si tratta non avesse ricevuto le fatture nel corso del periodo fiscale durante il quale le operazioni soggette ad imposta erano state effettuate, quest'ultimo ne era in possesso, tuttavia, nel corso del periodo fiscale successivo. Lo stesso soggetto passivo intendeva però esercitare il suo diritto a detrazione non per il periodo in cui aveva ricevuto le fatture, bensì per il periodo in cui le operazioni soggette ad imposta avevano avuto luogo. In tali circostanze, l'interpretazione

letterale, contestuale e teleologica cui è pervenuta la Corte in detta sentenza, e ricordata al punto 39 della presente sentenza, non può dipendere dalla circostanza che un soggetto passivo sia o meno in possesso di fatture quando esercita il suo diritto a detrazione, in quanto il loro possesso costituisce, in ogni caso, una condizione di esercizio di tale diritto, in forza dell'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA.

44 In secondo luogo, l'interpretazione accolta dal Tribunale, ricordata al punto 42 della presente sentenza, porta a far dipendere il periodo per il quale il soggetto passivo può esercitare il suo diritto a detrazione non dal periodo nel corso del quale riceve la fattura, bensì dalla circostanza che il soggetto passivo può ancora presentare una dichiarazione per il periodo desiderato.

45 Una tale interpretazione viola, sotto un primo profilo, l'articolo 179, primo comma, della direttiva IVA, letto in combinato disposto con l'articolo 178 di tale direttiva, in quanto separa il periodo d'imposta per il quale il diritto a detrazione è esercitato da quello nel corso del quale sono soddisfatte le condizioni alle quali tale esercizio è subordinato.

46 Sotto un secondo profilo, essa può altresì ledere il principio di effettività nonché l'obiettivo di semplicità del sistema dell'IVA enunciato al considerando 5 di detta direttiva. Essa impone, infatti, da un lato, di prendere in considerazione non più soltanto la data di ricevimento della fattura, ma anche la possibilità per il soggetto passivo di presentare ancora una dichiarazione per il periodo desiderato e la data di trasmissione di tale dichiarazione. Ne deriva un onere supplementare, sia per i soggetti passivi sia per le autorità tributarie, nella determinazione del periodo di riferimento, in particolare quando le operazioni danno luogo a un numero significativo di fatture. Dall'altro lato, dal momento che le fatture relative al periodo in cui sorge il diritto a detrazione potrebbero essere prese in considerazione fino alla presentazione effettiva della relativa dichiarazione, i soggetti passivi non sarebbero in grado di determinare con precisione, prima della trasmissione di tale dichiarazione, la portata del loro diritto a detrazione.

47 Infine, sotto un terzo profilo, come risulta dal paragrafo 65 delle conclusioni dell'avvocata generale, questa stessa interpretazione può ledere il principio di neutralità dell'IVA, in quanto consentirebbe a un soggetto passivo di detrarre l'IVA, per il periodo nel corso del quale le operazioni soggette ad imposta sono state realizzate, anche nell'ipotesi in cui detto soggetto passivo abbia effettivamente pagato tale IVA solo nel corso di un periodo successivo, quando ha ricevuto le corrispondenti fatture.

48 Di conseguenza, la risposta fornita dal Tribunale, al punto 47 della sentenza riesaminata, sulla base delle valutazioni di cui ai punti da 35 a 46 di quest'ultima, alla questione sollevata dal giudice del rinvio viola l'interpretazione letterale, contestuale e teleologica dell'articolo 179, primo comma, della direttiva IVA, letto in combinato disposto con l'articolo 178 di tale direttiva, nonché le norme che ne risultano quanto alle modalità di esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA.

Sull'esistenza di un pregiudizio all'unità o alla coerenza del diritto dell'Unione

49 Occorre ricordare, come risulta in particolare dal considerando 5 della direttiva IVA, che quest'ultima mira ad istituire un sistema dell'IVA che presenti la maggiore semplicità e la maggiore neutralità possibili.

50 Inoltre, secondo una giurisprudenza costante, il diritto, spettante ai soggetti passivi, di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o assolta per i beni da essi acquistati e per i servizi da essi ricevuti a monte costituisce un principio fondamentale inerente al sistema comune dell'IVA attuato dalla normativa dell'Unione. Come ripetutamente sottolineato dalla Corte, tale diritto costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni [sentenze del 18 dicembre 1997, Molenheide e a., C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, EU:C:1997:623, punto 47; del 18 marzo 2021, A. (Esercizio del diritto a detrazione), C-895/19, EU:C:2021:216, punto 32, nonché del 12 marzo 2026, Aptiv Services Hungary, C-521/24, EU:C:2026:191, punto 47]. Le condizioni e le modalità di esercizio di tale diritto ne costituiscono una componente essenziale.

51 In tale contesto, come risulta dai punti da 39 a 41 della presente sentenza, l'articolo 179, primo comma, della direttiva IVA, letto in combinato disposto con l'articolo 178 di tale direttiva, stabilisce un quadro chiaro e obiettivo per l'esercizio e il controllo del diritto a detrazione, conforme ai principi di neutralità dell'IVA e di proporzionalità.

52 Orbene, avendo ritenuto, sulla base dell'articolo 167, dell'articolo 168, lettera a), e dell'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA, che un soggetto passivo potesse esercitare il suo diritto a detrazione per il periodo d'imposta nel corso del quale tale diritto era sorto, sulla base del rilievo che disponeva della fattura al momento della presentazione della dichiarazione relativa a tale periodo, sebbene avesse ricevuto tale fattura solo nel corso del periodo d'imposta successivo, il Tribunale, come risulta dai punti da 43 a 48 della presente sentenza, ha violato l'articolo 179, primo comma, della direttiva IVA, letto in combinato disposto con l'articolo 178 di tale direttiva, nonché i principi summenzionati. Così facendo, il Tribunale ha violato le modalità di esercizio e di controllo del diritto alla detrazione dell'IVA e, pertanto, il funzionamento del sistema comune dell'IVA nel suo complesso.

53 In tali circostanze, una siffatta interpretazione, che incide su disposizioni essenziali relative a un principio fondamentale della direttiva IVA, vale a dire il diritto a detrazione, è tale da pregiudicare l'unità e la coerenza del diritto dell'Unione.

54 In considerazione di tali circostanze, occorre constatare che la sentenza riesaminata pregiudica l'unità e la coerenza del diritto dell'Unione là dove il Tribunale ha dichiarato quanto segue:

«L'articolo 167, l'articolo 168, lettera a), e l'articolo 178, lettera a), della direttiva [IVA], [come modificata dalla direttiva 2010/45], nonché i principi di neutralità dell'[IVA] e di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale da cui risulti che il soggetto passivo non può esercitare il diritto alla detrazione

dell'imposta assolta a monte, nella dichiarazione presentata per il periodo in cui soddisfaceva le condizioni sostanziali per beneficiare di tale diritto, se nel corso di detto periodo tale soggetto passivo non ha ricevuto la fattura corrispondente, e ciò anche qualora l'abbia ricevuta prima della presentazione della dichiarazione in parola».

Sulle conseguenze da trarre dal riesame e sulla domanda di pronuncia pregiudiziale

55 L'articolo 62 *ter*, secondo comma, dello Statuto della Corte di giustizia dell'Unione europea dispone che, qualora la Corte constati che la decisione del Tribunale pregiudica l'unità o la coerenza del diritto dell'Unione, la soluzione formulata dalla Corte in merito alle questioni oggetto di riesame si sostituisce a quella del Tribunale.

56 Nella presente causa, spetta quindi alla Corte rispondere alla questione sollevata dal giudice del rinvio.

Sulla questione pregiudiziale

57 In via preliminare occorre ricordare che, nell'ambito della procedura di cooperazione tra i giudici nazionali e la Corte istituita dall'articolo 267 TFUE, spetta a quest'ultima fornire al giudice nazionale una soluzione utile che gli consenta di dirimere la controversia di cui è investito. In tale prospettiva, spetta alla Corte, se del caso, riformulare le questioni che le sono sottoposte. Inoltre, la Corte può essere indotta a prendere in considerazione norme e principi del diritto dell'Unione ai quali il giudice nazionale non ha fatto riferimento nella formulazione della sua questione (sentenze del 20 marzo 1986, Tissier, 35/85, EU:C:1986:143 punto 9, e del 13 marzo 2025, Greentech, C-640/23, EU:C:2025:175, punto 30).

58 Nel caso di specie, occorre osservare che la questione del giudice del rinvio verte formalmente, per quanto riguarda le modalità di esercizio del diritto a detrazione, sul solo articolo 178, lettera a), della direttiva IVA. Tuttavia, dalla motivazione della decisione di rinvio nonché dalla formulazione di tale questione risulta che, con essa, il giudice del rinvio chiede chiarimenti sulle condizioni alle quali un soggetto passivo può esercitare il suo diritto a detrazione per il periodo in cui tale diritto è sorto.

59 Pertanto, al fine di fornire una risposta utile al giudice del rinvio, occorre altresì tener conto dell'articolo 179, primo comma, della direttiva IVA.

60 In tali circostanze, occorre considerare che, con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 167, l'articolo 168, lettera a), l'articolo 178, lettera a), e l'articolo 179, primo comma, della direttiva IVA, letti in combinato disposto con i principi di neutralità, di effettività e di proporzionalità, debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale in forza della quale un soggetto passivo non può esercitare il suo diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte sottraendo quest'ultima dall'IVA dovuta per il periodo d'imposta nel corso del quale tale diritto è sorto, qualora lo

stesso soggetto passivo riceva la fattura corrispondente prima della presentazione della dichiarazione relativa a tale periodo, ma nel corso di un periodo d'imposta successivo.

61 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che la normativa nazionale di cui si tratta nel procedimento principale tende a collegare, da un lato, il sorgere del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte e il periodo per il quale tale diritto può essere esercitato con, dall'altro, il periodo nel corso del quale il soggetto passivo riceve la fattura relativa all'operazione soggetta a imposta.

62 A tale riguardo, occorre ricordare che il sorgere del diritto a detrazione può essere subordinato alle sole condizioni previste dalla direttiva IVA, in particolare quelle di cui all'articolo 168 della stessa, e non deve necessariamente dipendere dal ricevimento di una fattura [v., in tal senso, sentenza del 18 marzo 2021, A. (Esercizio del diritto a detrazione) C-895/19, EU:C:2021:216, punto 45]. Come ricordato al punto 34 della presente sentenza, dall'articolo 167 di tale direttiva risulta espressamente che tale diritto sorge nel momento in cui l'imposta detraibile diventa esigibile, vale a dire, conformemente all'articolo 63 di detta direttiva, nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi

63 Ciò premesso, è evidente che una normativa come quella di cui si tratta nel procedimento principale implica che un soggetto passivo che riceve le fatture relative ad operazioni soggette a imposta solo nel corso di un periodo d'imposta successivo a quello nel corso del quale tali operazioni sono state effettuate, ma prima della presentazione della dichiarazione relativa a tale primo periodo, possa esercitare il suo diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte solo sottraendo quest'ultima dall'IVA dovuta nel corso del periodo di ricevimento delle fatture.

64 Risulta quindi dalla costante giurisprudenza ricordata al punto 39 della presente sentenza che il diritto alla detrazione dell'IVA, in linea di principio, deve essere esercitato con riferimento al periodo d'imposta nel corso del quale il soggetto passivo soddisfa per la prima volta le due condizioni cumulative relative, da un lato, al sorgere del diritto alla detrazione dell'IVA e, dall'altro, al possesso delle corrispondenti fatture.

65 È solo in via eccezionale che gli articoli 180 e 182 della direttiva IVA prevedono che uno Stato membro possa autorizzare un soggetto passivo a procedere ad una detrazione che non sia stata effettuata conformemente agli articoli 178 e 179 di tale direttiva, nel rispetto delle condizioni e delle modalità fissate dal diritto di tale Stato membro [v., in tal senso, sentenze del 12 luglio 2012, EMS-Bulgaria Transport, C-284/11, EU:C:2012:458, punto 46; del 18 marzo 2021, A. (Esercizio del diritto a detrazione), C-895/19, EU:C:2021:216, punto 42, nonché del 12 marzo 2026, Aptiv Services Hungary, C-521/24, EU:C:2026:191, punto 57].

66 Tenuto conto delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione posta dichiarando che l'articolo 167, l'articolo 168, lettera a),l'articolo 178, lettera a), e l'articolo 179, primo comma, della direttiva IVA, letti in combinato disposto con i principi

di neutralità, di effettività e di proporzionalità, devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a una normativa nazionale in forza della quale un soggetto passivo non può esercitare il suo diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte sottraendo quest'ultima dall'IVA dovuta per il periodo d'imposta nel corso del quale tale diritto è sorto, qualora lo stesso soggetto passivo riceva la fattura corrispondente prima della presentazione della dichiarazione relativa a tale periodo, ma nel corso di un periodo d'imposta successivo.

Sulle spese

67 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 e statuisce:

1) **La sentenza del Tribunale dell'Unione europea dell'11 febbraio 2026, Dyrektor Krajowej Informacji Skarbowej (T-689/24, EU:T:2026:113), pregiudica l'unità e la coerenza del diritto dell'Unione nella parte in cui il Tribunale ha dichiarato, in risposta alla questione pregiudiziale sollevata dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), quanto segue:**

   «L'articolo 167, l'articolo 168, lettera a), e l'articolo 178, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto[, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010,] nonché i principi di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) e di proporzionalità, devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale da cui risulti che il soggetto passivo non può esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte, nella dichiarazione presentata per il periodo in cui soddisfaceva le condizioni sostanziali per beneficiare di tale diritto, se nel corso di detto periodo tale soggetto passivo non ha ricevuto la fattura corrispondente, e ciò anche qualora l'abbia ricevuta prima della presentazione della dichiarazione in parola».

2) **Tale sentenza è annullata.**

3) **Alla risposta del Tribunale dell'Unione europea alla questione pregiudiziale sollevata dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia) è sostituita la seguente risposta:**

   L'articolo 167, l'articolo 168, lettera a), l'articolo 178, lettera a), e l'articolo 179, primo comma, della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva

2010/45, letti in combinato disposto con i principi di neutralità, di effettività e di proporzionalità,

devono essere interpretati nel senso che:

essi non ostano a una normativa nazionale in forza della quale un soggetto passivo non può esercitare il suo diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta a monte sottraendo quest'ultima dall'IVA dovuta per il periodo d'imposta nel corso del quale tale diritto è sorto, qualora lo stesso soggetto passivo riceva la fattura corrispondente prima della presentazione della dichiarazione relativa a tale periodo, ma nel corso di un periodo d'imposta successivo.

Firme

---

* Lingua processuale: il polacco.