

Causa C-346/19**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

2 maggio 2019

Giudice del rinvio:

Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania)

Data della decisione di rinvio:

13 febbraio 2019

Resistente in primo grado e ricorrente nel procedimento principale:

Bundeszentralamt für Steuern (Ufficio tributario federale centrale, Germania)

Ricorrente in primo grado e resistente nel procedimento principale:

Y-GmbH

Oggetto del procedimento

Imposta sul valore aggiunto – 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 – Indicazione di un numero di riferimento in luogo di un numero di fattura

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Interpretazione del diritto dell'Unione, articolo 267 TFUE

Questioni pregiudiziali

- 1) Se l'articolo 8, paragrafo 2, lettera d), 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 (direttiva 2008/9/CE), secondo il quale, nella richiesta di rimborso, per ciascuno Stato membro di rimborso e per ciascuna fattura, occorre indicare, tra l'altro, il numero della fattura, debba essere interpretato nel senso che sia sufficiente anche l'indicazione del numero di riferimento di una fattura figurante su un documento fiscale quale criterio d'identificazione aggiuntivo oltre al numero della fattura.
- 2) Nel caso in cui la precedente questione venga risolta in senso negativo: se una richiesta di rimborso, nella quale sia stato indicato il numero di riferimento di una fattura, in luogo del numero della fattura, si consideri presentata in modo formalmente completo e tempestivo ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, secondo periodo, della direttiva 2008/9/CE.
 - 3) Se, nel rispondere alla seconda questione, si debba tener conto del fatto che il soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso possa ritenere, dal punto di vista di un richiedente attento, in ragione della struttura del portale elettronico nello Stato in cui è stabilito e del formulario dello Stato membro di rimborso, che per poter considerare la richiesta come presentata correttamente, comunque in modo formalmente completo e tempestivo, sia sufficiente la registrazione di un codice diverso dal numero della fattura per consentire l'identificazione della fattura oggetto della richiesta.

Disposizioni di diritto dell'Unione fatte valere

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, in particolare l'articolo 8, paragrafo 2, lettera d) e l'articolo 15, paragrafo 1, secondo periodo

Direttiva 2006/112/CE, del Consiglio del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in particolare l'articolo 226, punto 2

Disposizioni nazionali fatte valere

Articolo 18, paragrafo 9, primo e secondo periodo, dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sul fatturato; in prosieguo: l'«UStG»), nella versione applicabile alla causa di cui al procedimento principale, ai sensi dell'articolo 7, punto 13, lettera c), del Jahressteuergesetz 2009 (legge finanziaria per l'anno 2009)

Articolo 59 e segg. dell'Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (regolamento di attuazione sull'imposta sul fatturato; in prosieguo: l'«UStDV»), nella versione applicabile al periodo di rimborso, ai sensi della legge finanziaria per l'anno 2009

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 La ricorrente è una società avente sede in Austria. Il 29 ottobre 2012 ha chiesto il rimborso dell'imposta a monte per il periodo da luglio a settembre 2012. La richiesta di rimborso è stata trasmessa elettronicamente al resistente, il Bundeszentralamt für Steuern (Ufficio federale centrale delle imposte, Germania; in prosieguo: l'«Ufficio federale centrale delle imposte»), tramite il portale istituito in Austria dall'amministrazione finanziaria.
- 2 La richiesta riguardava fatture relative alla fornitura di carburanti, rispetto alle quali la ricorrente fa valere la detrazione dell'imposta a monte. Nell'allegato alla richiesta, la ricorrente non aveva registrato il numero di fattura indicato sulle rispettive fatture, bensì un ulteriore numero di riferimento annotato sulla fattura e registrato nella contabilità della ricorrente.
- 3 Con decisione del 25 gennaio 2013, l'Ufficio centrale federale delle imposte determinava il rimborso dell'imposta a monte per il periodo in questione in EUR 31 296,09 e, per il resto, rigettava la richiesta con la motivazione che, contrariamente alle prescrizioni di legge, nell'allegato alla domanda non sarebbero stati registrati i numeri di fattura indicati nelle fatture.
- 4 Anche nella decisione del 7 gennaio 2014 sul ricorso della ricorrente, l'Ufficio federale centrale delle imposte manteneva questa posizione. La ricorrente non avrebbe presentato alcuna richiesta di rimborso dell'imposta a monte conforme ai requisiti di legge entro il termine di presentazione delle richieste, scaduto il 30 settembre 2013. La ricorrente sarebbe già stata informata, in relazione a precedenti richieste, della mancata indicazione del numero di fattura. La ricorrente avrebbe quindi avuto la possibilità di fornire, entro il termine di presentazione delle richieste, i dati nella forma richiesta dalla legge.
- 5 La ricorrente ha impugnato la decisione dinanzi al Finanzgericht Köln (Tribunale tributario di Colonia, Germania), il quale ha accolto il ricorso, ritenendo che la richiesta di rimborso fosse corretta. L'erronea indicazione di un numero di riferimento in luogo del numero della fattura non comporterebbe l'invalidità della richiesta di rimborso dell'imposta a monte, qualora essa, come nel caso in oggetto, non possa essere considerata «priva di contenuto», in quanto anche il numero di riferimento consentirebbe di risalire a una determinata fattura.
- 6 L'Ufficio federale centrale delle imposte ha presentato ricorso per cassazione contro tale sentenza dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania). A suo avviso, il Finanzgericht Köln (Tribunale tributario di Colonia) ha interpretato erroneamente l'articolo 8, paragrafo 2, della direttiva 2008/9.

Breve esposizione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 7 Sulla base del diritto nazionale, il giudice del rinvio confermerebbe la decisione del Finanzgericht Köln (Tribunale tributario di Colonia) e respingerebbe il ricorso

per cassazione in quanto infondato. Si chiede, tuttavia, se tale risultato sia conforme al diritto dell'Unione, in quanto nutre dubbi circa la corretta interpretazione dell'articolo 8, paragrafo 2, lettera d), e dell'articolo 15, paragrafo 1, secondo periodo, della direttiva 2008/9.

- 8 Sulla prima questione: è dubbio se l'articolo 8, paragrafo 2, lettera d), della direttiva 2008/9, in base al quale, nella richiesta di rimborso, per ciascuno Stato membro di rimborso e per ciascuna fattura, deve essere indicato, tra l'altro, il «numero della fattura», possa essere interpretato nel senso che sia sufficiente anche l'indicazione del numero di riferimento di una fattura figurante su un documento fiscale quale criterio d'identificazione aggiuntivo oltre al numero della fattura.
- 9 Il giudice del rinvio chiede, inoltre, se il termine «numero della fattura» di cui all'articolo 8, paragrafo 2, lettera d), della direttiva 2008/9, abbia lo stesso significato del «numero sequenziale, con una o più serie, che identifichi la fattura in modo unico», richiesto ai sensi dell'articolo 226, punto 2, della direttiva 2006/112. Le formulazioni, tra loro divergenti, contenute nell'articolo 226, punto 2, della direttiva 2006/112 e nell'articolo 8, paragrafo 2, lettera d), della direttiva 2008/9, fanno presumere che, per la validità di una richiesta di rimborso dell'imposta a monte, sia sufficiente l'indicazione di un criterio presente sulla fattura, che consenta di identificarla, ma che quest'ultimo non debba essere necessariamente il numero della fattura ai sensi dell'articolo 226, punto 2, della direttiva 2006/112, essendo invece sufficiente anche un altro criterio di identificazione figurante sulla fattura.
- 10 A tal proposito va osservato che la direttiva 2008/9 non è volta a definire le condizioni per l'esercizio del diritto al rimborso né la portata di tale diritto. 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 (v. sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punto 35).
- 11 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. sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punto 36 e giurisprudenza ivi citata). 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. sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punto 38 e giurisprudenza ivi citata). Pertanto, secondo il giudice del rinvio, il principio di

neutralità richiede che il «numero della fattura» di cui all'articolo 8, paragrafo 2, lettera d), della direttiva 2008/9 sia inteso in modo tale che, nel contesto della richiesta di rimborso, sia sufficiente anche l'indicazione di un criterio d'identificazione ulteriore e univoco figurante sulla fattura.

- 12 A ciò potrebbe opporsi che il diritto alla detrazione dell'IVA è subordinato al rispetto di requisiti o di condizioni tanto sostanziali quanto di natura formale (v. sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punto 40 e giurisprudenza ivi citata). Per quanto concerne le modalità di esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, 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 (v. sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punto 42 e giurisprudenza ivi citata). Di conseguenza l'articolo 8, paragrafo 2, lettera d), della direttiva 2008/9, potrebbe essere inteso restrittivamente nel senso che, nell'ambito della richiesta di rimborso, soltanto l'indicazione del numero della fattura soddisfa i requisiti di cui all'articolo 226, punto 2, della direttiva 2006/112.
- 13 Tuttavia, un'interpretazione rigorosa dell'articolo 8, paragrafo 2, lettera d), della direttiva 2008/9, potrebbe portare a risultati sproporzionati. La richiesta di rimborso dell'imposta a monte debitamente compilata deve porre le autorità in condizione di poter verificare, entro un breve lasso di tempo (ovvero entro quattro mesi dal ricevimento della richiesta di rimborso, cfr. articolo 19, paragrafo 2, della direttiva 2008/9), i requisiti per il rimborso dell'imposta. Da questo punto di vista, l'articolo 8, paragrafo 2, lettera d), della direttiva 2008/9, sarebbe rispettato con l'indicazione nella richiesta del numero di riferimento, in quanto esso consente un'identificazione univoca della fattura nell'ambito della valutazione della domanda di rimborso dell'imposta a monte da parte dell'autorità. L'indicazione nella richiesta di rimborso del numero della fattura ai sensi dell'articolo 226, punto 2, della direttiva 2006/112, benché appropriata e idonea allo scopo di poter procedere a un'identificazione univoca della fattura, non è tuttavia necessaria a tal fine.
- 14 Sulla seconda questione: in caso di risposta negativa alla prima questione, il giudice del rinvio chiede se una richiesta di rimborso, recante il numero di riferimento della fattura, sia da considerarsi formalmente completa e presentata entro il termine stabilito ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, secondo periodo, della direttiva 2008/9.
- 15 Ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, secondo periodo, della direttiva 2008/9, la domanda di rimborso si considera presentata soltanto se il richiedente fornisce, tra l'altro, tutte le informazioni richieste nell'articolo 8 della direttiva 2008/9. Una richiesta che, in luogo del numero della fattura ai sensi dell'articolo 226, punto 2, della direttiva 2006/112, contenesse un numero di riferimento avente la stessa funzione, secondo il giudice del rinvio – in caso di risposta negativa alla prima questione pregiudiziale – sarebbe errata, ma non incompleta.

- 16 Il giudice del rinvio è del parere che la validità di una richiesta di rimborso dell'imposta a monte ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, secondo periodo, della direttiva 2008/9, non dipenda dal suo contenuto, bensì dalla sua completezza formale. Ciò corrisponde, evidentemente, anche all'opinione della Commissione europea. Il 24 gennaio 2019, la Commissione ha deciso di rinviare la Repubblica federale di Germania dinanzi alla Corte di giustizia per il fatto di respingere le domande di rimborso dell'IVA presentate da imprese di altri Stati membri senza ottenere informazioni supplementari dal richiedente qualora, a parere delle autorità tedesche, le informazioni relative alla natura dei beni o servizi forniti non siano sufficienti per decidere su un rimborso dell'IVA.
- 17 Sulla terza questione: il giudice del rinvio chiede se la ricorrente, in quanto soggetto passivo non stabilito nello Stato membro di rimborso, ai fini di una presentazione nei termini della domanda di rimborso ai sensi dell'articolo 15, paragrafo 1, secondo periodo, della direttiva 2008/9, potesse ritenere, dal punto di vista di un richiedente attento, che, per poter considerare la richiesta come presentata correttamente, comunque in modo formalmente completo e tempestivo, fosse sufficiente la registrazione di un codice diverso dal numero della fattura per consentire l'identificazione della fattura oggetto della richiesta.
- 18 La suddetta questione è dovuta al fatto che, secondo gli accertamenti del Finanzgericht Köln (Tribunale tributario di Colonia), la colonna pertinente nell'allegato alla richiesta di rimborso, nella quale, secondo l'Ufficio federale centrale delle imposte, deve essere indicato il numero della fattura, non reca affatto la dicitura «numero della fattura», bensì la dicitura generica «n. documento». Inoltre, il portale messo a disposizione dall'amministrazione austriaca e utilizzato dalla ricorrente per la trasmissione elettronica delle richieste contiene una dicitura ulteriore e diversa da questa, ovvero «Numero di riferimento».