

## Versione anonimizzata

Traduzione

C-521/19 - 1

**Causa C-521/19**

### **Domanda di pronuncia pregiudiziale**

**Data di presentazione:**

8 luglio 2019

**Giudice del rinvio:**

Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Spagna)

**Data della decisione di rinvio:**

19 giugno 2019

**Ricorrente:**

CB

**Convenuto:**

Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia

---

(omissis)

[Formula di certificazione, riferimenti della decisione, parti e rappresentanti]

### **ORDINANZA**

SEZIONE PER IL CONTENZIOSO AMMINISTRATIVO (omissis)

(omissis) [Composizione del Collegio giudicante]

LA CORUÑA, 19 giugno 2019.

### **FATTI**

**PRIMO. - CONTROVERSIA**

Il procedimento è diretto contro la decisione del Tribunal Económico-Administrativo Regional de Galicia (Tribunale economico-amministrativo

regionale della Galizia) del 10 maggio 2018 che respinge il ricorso economico-amministrativo presentato da CB avverso gli accertamenti e le sanzioni relative all'imposta sul reddito delle persone fisiche per gli anni 2010-2011-2012. [Or. 2]

Gli accertamenti e le sanzioni sono il risultato delle operazioni dell'Inspección de Tributos (Ispettorato dei tributi) avviate il 14 luglio 2014 al fine di verificare l'attività del ricorrente (soggetta e non esente da IVA) rientrante nella voce IAE 853 - agente per lo spettacolo.

Il ricorrente prestava servizi a favore del GRUPO LITO, un gruppo di imprese - non formale - (omissis) [generalità del titolare effettivo del gruppo] che gestiva l'infrastruttura (tendoni, attrezzatura musicale, trasporti, ecc.) e le orchestre (70) che si esibivano nelle feste patronali (e di altro genere) dei villaggi della Galizia.

Il rapporto era il seguente: il sig. CB, nella sua zona (che comprendeva diversi comuni), contattava la COMISIÓN DE FIESTAS (commissione per le feste - un gruppo informale di residenti che organizzavano le feste) e negoziava l'esibizione delle orchestre a nome del GRUPO LITO. In quasi tutte le occasioni i pagamenti della COMISIÓN DE FIESTAS al GRUPPO LITO erano effettuati in contanti, senza fattura e non erano contabilizzati; pertanto, non venivano indicati nella dichiarazione relativa all'imposta sulle società né nella dichiarazione IVA.

Il sig. CB percepiva il 10% dell'importo incassato dal Grupo Lito: si trattava di pagamenti in contanti che non venivano dichiarati e per i quali non venivano emesse fatture.

Nel 2012 il ricorrente ha svolto il ruolo di intermediario per 150 esibizioni che hanno generato per il Grupo Lito la somma di EUR 608 427, ottenendo ricavi pari a EUR 60 692,50. Nel 2011 la cifra era di 675 654, con ricavi pari a EUR 67 565,40, e nel 2010 equivaleva a 644 149, con ricavi pari a EUR 64 414,90.

Il sig. CB non teneva alcuna contabilità o registrazione ufficiale e non emetteva né riceveva fatture; di conseguenza, non presentava dichiarazioni IVA.

L'amministrazione ha ritenuto che gli importi incassati dal sig. CB pari a EUR 60 692,50, 67 565,40 e 64 414,90, non includessero l'IVA e, pertanto, che occorresse accertare le imposte sul reddito sulla base dell'importo totale ricevuto.

SECONDO.— Fra le altre questioni, CB sostiene che, agli importi classificati come ricavi, l'Agencia Estatal de Administración Tributaria (Agenzia statale dell'amministrazione finanziaria; in prosieguo: l'«AEAT») applica poi la corrispondente IVA, violando in tal modo la giurisprudenza del Tribunal Supremo (Corte suprema) spagnolo (omissis) [riferimenti delle sentenze del Tribunal Supremo] ai sensi della quale «l'articolo 78, paragrafo uno, della Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (legge del 28 dicembre 1992, n. 37, relativa all'imposta sul valore aggiunto), in prosieguo LIVA (BOE n. 312 del 29/12/1992), in combinato disposto con gli articoli 73 e 78 della

direttiva 2006/112/CE [Or. 3] del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, dell'11.12.2006, pag. 1), e con l'interpretazione che, in merito a tali disposizioni, fornisce la sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea [(in prosieguo: la «Corte»)] del 7 novembre 2013, Tulică e Plavoşin, cause riunite C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, deve interpretarsi nel senso che, nei casi in cui la Inspección de los Tributos scopra operazioni soggette a detta imposta non fatturate, deve ritenersi inclusa, all'interno del prezzo pattuito fra le parti per tali operazioni, l'imposta sul valore aggiunto».

CB ritiene quindi che, non potendo richiedere l'IVA non trasferita perché il suo comportamento costituisce un illecito tributario (articolo 89, paragrafo tre, punto 2, della legge spagnola sull'IVA), l'IVA deve intendersi inclusa nel prezzo dei servizi forniti, il che incide sulla determinazione della base imponibile dell'imposta sul reddito delle persone fisiche, e gli atti amministrativi di accertamento di tale imposta devono essere modificati, nel senso di ridurre i ricavi dell'attività e, dunque, la base imponibile dell'imposta per l'importo corrispondente alle aliquote IVA che avrebbero dovuto essere trasferite e non lo sono state.

TERZO.— Con provvedimento del 30 maggio 2019 è stata concessa alle parti la possibilità di sottoporre alla Corte una questione pregiudiziale in merito alla compatibilità dell'interpretazione dell'AEAT – contraria all'orientamento del Tribunal Supremo – con l'articolo 78, paragrafo uno, della Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto del Valor añadido, in combinato disposto con gli articoli 73 e 78 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in relazione alle sentenze del 28 luglio 2016 (causa C-332/15, Astone) e del 5 ottobre 2016 (causa C-576/15, Marinova) e con le massime del 3 dicembre 1974, Van Binsbergen, C-33/74 (il diritto dell'Unione non può essere invocato fraudolentemente) e la sentenza Emsland-Stärke, C-110/99 (che considera il divieto di abuso del diritto un principio inerente all'ordinamento giuridico dell'Unione europea), in casi come quello in esame, in cui le parti del rapporto, volontariamente e di concerto, compiono operazioni occulte, senza fatture, in contanti e senza dichiarare l'IVA e, una volta scoperte dall'Inspección Tributaria, affermano, a loro vantaggio, che i pagamenti devono intendersi effettuati IVA inclusa.

QUARTO.— La parte ricorrente si è opposta alla presentazione della questione pregiudiziale in quanto la sentenza del Tribunal Supremo del 27 settembre 2017 interpreta correttamente la normativa comunitaria (omissis). [Or. 4]

Il letrado del Estado (Avvocato dello Stato), in rappresentanza dell'Amministrazione, ha ritenuto necessaria la questione pregiudiziale, poiché la sentenza del 7 novembre 2013, Tulică e Plavoşin, della Corte, su cui si fonda il Tribunal Supremo, non è applicabile ai casi in cui sussiste una condotta fraudolenta e, a sostegno della sua posizione, cita alcune sentenze della Corte, ossia le sentenze del 5 ottobre 2016, Maya Marinova, C-576/15, EU:C:2016:740,

punto 49; del 28 luglio 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punto 58, e del 18 dicembre 2014, *Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e a.*, cause riunite C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455, punto 48. Recentemente, e quindi in data successiva alla maggior parte delle sentenze del Tribunal Supremo spagnolo che ribadiscono l'interpretazione della direttiva IVA in questione, la Corte ha riaffermato che l'amministrazione fiscale può negare ad un soggetto passivo il diritto alla detrazione dell'IVA qualora venga dimostrato che quest'ultimo abbia agito in modo fraudolento per poter beneficiare di tale diritto (v. sentenza del 7 marzo 2018, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161).

## IN DIRITTO

**PRIMO.**– Gli articoli della legge 37/1992 oggetto di controversia sono i seguenti:

**Articolo 78. Base imponibile. Norma generale.** *Uno. La base imponibile dell'imposta è costituita dall'importo totale del corrispettivo versato dal destinatario o da terzi per le operazioni soggette a tale imposta.*

**Articolo 88. Trasferimento dell'imposta.** *Uno. I soggetti passivi devono trasferire l'intero importo dell'imposta su colui in favore del quale viene effettuata l'operazione imponibile, il quale è tenuto a sostenerla, a condizione che il trasferimento sia conforme alle disposizioni della presente legge, indipendentemente dalle pattuizioni fra le parti. Nelle cessioni di beni e prestazioni di servizi soggette e non esenti dall'imposta i cui destinatari sono entità pubbliche, resta inteso che i soggetti passivi dell'imposta, nella formulazione delle loro proposte economiche, anche verbali, hanno incluso all'interno di dette proposte l'imposta sul valore aggiunto che, tuttavia, deve essere trasferita come voce separata, se del caso, nei documenti presentati per la riscossione, senza che l'importo complessivo pattuito aumenti a seguito dell'applicazione dell'imposta trasferita. Due. Il trasferimento dell'imposta deve essere effettuato mediante fattura alle condizioni e con i requisiti stabiliti dalla normativa. A tal fine, l'aliquota trasferita deve essere indicata separatamente dalla base imponibile, anche nel caso di prezzi fissati dall'amministrazione, indicando l'aliquota d'imposta applicata. Le operazioni stabilite con regolamento saranno esenti dalle disposizioni dei commi precedenti di tale paragrafo. [Or. 5] Tre. Il trasferimento dell'imposta deve essere effettuato al momento dell'emissione e della consegna della fattura corrispondente. Quattro. Il diritto al trasferimento si estingue dopo un anno dalla data di maturazione. Cinque. Il destinatario dell'operazione soggetta a imposta sul valore aggiunto non è tenuto a sopportarne il trasferimento prima della data di maturazione di detta imposta. Sei. Le controversie che possono insorgere con riferimento al trasferimento dell'imposta, per quanto riguarda sia la debenza sia l'ammontare dell'imposta, sono considerate di natura tributaria ai fini dei corrispondenti ricorsi per via economico-amministrativa.*

**Articolo 89. Rettifica delle aliquote d'imposta trasferite.** *Uno. I soggetti passivi devono rettificare le aliquote fiscali applicate qualora il loro importo sia stato*

*determinato in modo errato o si verificano circostanze che, conformemente alle disposizioni dell'articolo 80 della presente legge, comportano la modifica della base imponibile. La rettifica deve essere effettuata nel momento in cui si giunge a conoscenza delle cause dell'errata determinazione delle aliquote o si verificano le altre circostanze di cui al comma precedente, a condizione che non siano trascorsi quattro anni dal momento in cui è maturata l'imposta corrispondente all'operazione o, a seconda dei casi, dalle circostanze di cui all'articolo 80 summenzionato. Due. Le disposizioni di cui al paragrafo precedente si applicano anche quando, non essendo stata trasferita nessuna aliquota, è stata emessa la fattura corrispondente all'operazione. Tre. In deroga alle disposizioni dei paragrafi precedenti, la rettifica delle aliquote d'imposta trasferite non è applicabile nei seguenti casi: 1.° Quando la rettifica non è motivata dalle cause previste all'articolo 80 della presente legge, comporti un aumento delle aliquote trasferite e i destinatari delle operazioni non agiscono in qualità di imprenditori o professionisti, salvo nei casi di aumento per legge delle aliquote d'imposta, circostanza in cui la rettifica potrà effettuarsi nel mese di entrata in vigore delle nuove aliquote d'imposta e in quello successivo. 2.° Quando l'Amministrazione tributaria evidenzi, mediante i corrispondenti accertamenti, aliquote d'imposta maturate e non trasferite superiori a quelle dichiarate dal soggetto passivo e risulti accertato, mediante dati oggettivi, che tale soggetto passivo partecipava a una frode, o che sapeva o avrebbe dovuto sapere, mediante la ragionevole diligenza, di compiere un'operazione facente parte di una frode.*

**SECONDO.– DISPOSIZIONI DELL'UNIONE EUROPEA PERTINENTI. Gli articoli 73 e 78, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto. [Or. 6]**

### **Articolo 73**

*Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni.*

### **Articolo 78**

*Nella base imponibile devono essere compresi gli elementi seguenti:*

- a) le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa IVA;*
- b) le spese accessorie, quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione addebitate dal fornitore all'acquirente o al destinatario della prestazione.*

*Ai fini del primo comma, lettera b), le spese soggette ad una convenzione separata possono essere considerate dagli Stati membri come spese accessorie.*

**TERZO.**— Si tratta dunque di stabilire se la disposizione espressa dell'articolo 89, paragrafo tre, punto 2, e la richiesta dell'AEAT di accertare e sanzionare i casi in cui, in occasione di un'ispezione, si scopre un'operazione in cui tutti i partecipanti, volontariamente e di concerto, la nascondono (pagamenti in contanti, senza fattura e senza dichiarare né incassare IVA) sia compatibile con il principio di neutralità dell'IVA [sentenze del 28 luglio 2016 (causa C-332/15, Astone), del 5 ottobre 2016 (causa C-576/15, Marinova), e del 7 marzo 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161] e con le massime del 3 dicembre 1974 Van Binsbergen C-33/74 (il diritto dell'Unione non può essere invocato fraudolentemente) e con la sentenza Emsland-Stärke, C-110/99 (che considera il divieto di abuso di diritto un principio inerente all'ordinamento giuridico dell'Unione europea), cosicché, di conseguenza, si possa ritenere che tali [Or. 7] operazioni deliberatamente occultate includessero la corrispondente IVA, così come nelle operazioni tra imprenditori che non vengono occultate e i cui pagamenti sono formalmente registrati, secondo l'interpretazione del Tribunal Supremo di cui alle sentenze citate (omissis) [riferimenti alle sentenze del Tribunal Supremo citate supra] (con applicazione dell'orientamento della sentenza della Corte del 7 novembre 2013, Tulică e Plavoşin); oppure, al contrario, che non ci si può avvalere della neutralità dell'imposta nonché della normativa e della citata giurisprudenza della Corte, nel senso che l'IVA è maturata anche in questi casi, quando l'operazione è occulta, non vi è alcuna prova formale di pagamento e l'uno e l'altra vengono alla luce solo mediante l'azione ispettiva dell'Amministrazione. Il tutto come espressione del fatto che la neutralità dell'imposta può tutelare solo coloro che rispettano le norme relative all'imposta, e non coloro che deliberatamente non le rispettano.

Per questi motivi

### LA SEZIONE DISPONE QUANTO SEGUE

**PRIMO.**— Il procedimento è sospeso fino alla definizione del presente procedimento pregiudiziale.

**SECONDO.**— Si sottopone alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se gli articoli 73 e 78 della direttiva IVA, alla luce dei principi di neutralità, del divieto di frode fiscale e di abuso di diritto nonché del divieto di distorsione illecita della concorrenza, debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale e alla giurisprudenza che la interpreta, secondo la quale, qualora l'amministrazione tributaria scopra operazioni occulte soggette all'imposta sul valore aggiunto non fatturate, l'imposta summenzionata deve ritenersi inclusa nel prezzo concordato dalle parti per tali operazioni.

È quindi possibile, nei casi di FRODE in cui l'operazione è stata occultata all'amministrazione tributaria, considerare, come si può dedurre dalle sentenze del 28 luglio 2016 (causa C-332/15 Astone), del 5 ottobre 2016 (causa C-576/15 Marinova) e del 7 marzo 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161 della

Corte, che gli importi consegnati e ricevuti non includono l'IVA, al fine di effettuare l'opportuno accertamento e imporre la corrispondente sanzione».

(omissis) **[Or. 8]** (omissis) [Formula per disporre il rinvio della decisione unitamente agli atti alla Corte]

(omissis) [Firme, formula di certificazione, data, ecc.]

DOCUMENTO DI LAVORO