

Causa C-4/20**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

7 gennaio 2020

Giudice del rinvio:

Varhoven administrativen sad (Bulgaria)

Data della decisione di rinvio:

16 dicembre 2019

Ricorrente in cassazione:

«Alti» OOD

Resistente in cassazione:

Direktor na Direksia „Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika“ – Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (Direttore della Direzione «Ricorsi e prassi in materia tributaria e di sicurezza sociale» di Plovdiv presso l'amministrazione centrale dell'Agenzia nazionale delle Entrate)

Oggetto del procedimento principale

Impugnazione di un avviso di accertamento in rettifica, mediante il quale la destinataria di una cessione è chiamata a rispondere quale debitrice in solido dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) non corrisposta dal fornitore, maggiorata degli interessi di mora dovuti dal fornitore.

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Interpretazione del diritto dell'Unione; articolo 267, primo comma, lettera b), TFUE.

Questioni pregiudiziali

1) Se l'articolo 205 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, e il principio di proporzionalità debbano essere interpretati nel senso che la responsabilità solidale di un soggetto registrato, destinatario di una cessione di beni imponibile, per l'IVA non versata dal suo fornitore comprende, oltre al debito principale del fornitore (il debito di IVA), anche l'obbligazione accessoria di risarcire il danno da mora nella misura degli interessi legali sul debito principale dalla data di inizio della mora del debitore fino al momento dell'emissione dell'avviso di accertamento in rettifica con il quale viene stabilita la responsabilità solidale, ovvero fino all'adempimento dell'obbligazione.

2) Se l'articolo 205 della direttiva 2006/112 e il principio di proporzionalità debbano essere interpretati nel senso che ostano a una disposizione nazionale, quale l'articolo 16, paragrafo 3, del Danachno-osiguritelien protsesualen kodeks (codice di procedura del contenzioso tributario e previdenziale), secondo cui la responsabilità di un terzo per le imposte non versate da un soggetto passivo comprende i tributi e gli interessi.

Disposizioni di diritto e giurisprudenza dell'Unione europea richiamate

Direttiva 2006/112/CE, del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in particolare gli articoli 193 e 205.

Sentenza dell'11 maggio 2006, Federation of Technological Industries e a., C-384/04 (EU:C:2006:309), in particolare punti da 28 a 33.

Sentenza del 21 dicembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10 (EU:C:2011:871), in particolare punti da 19 a 22.

Sentenza del 18 maggio 2017, Latvijas Dzelzceļš, C-154/16 (EU:C:2017:392), in particolare punto 85.

Sentenza del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt, C-271/06 (EU:C:2008:105), in particolare punti da 19 a 22).

Disposizioni di diritto nazionale richiamate

Zakon za danak varhu dobavenata stoinost (legge in materia di IVA, in prosieguo: lo «ZDDS»), in particolare l'articolo 177.

Danachno-osiguritelien protsesualen kodeks (codice di procedura del contenzioso tributario e previdenziale, in prosieguo: il «DOPK»), in particolare gli articoli 14 e 16.

Zakon za zadalzhniata i dogovorite (legge sulle obbligazioni e i contratti, in prosieguo: lo «ZZD»), in particolare gli articoli 121, 122 e 126.

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 La «Alti» OOD è una società bulgara a responsabilità limitata.
- 2 Nel 2014 la «Alti» OOD (in prosieguo anche: la «destinataria») acquistava dalla società a responsabilità limitata unipersonale «Fotomag» EOOD (in prosieguo anche: il «fornitore») una mietitrebbia «CLAAS Lexion 570 T», un trattore «John Deere 8420» e un carrello «CLAAS 7190». La «Fotomag» EOOD emetteva alla «Alti» OOD per le suddette cessioni le seguenti fatture: (per la mietitrebbia) in data 11 aprile 2014, con base imponibile di BGN 284 000 e IVA pari a BGN 56 800, (per il trattore) sempre in data 11 aprile 2014, con base imponibile di BGN 166 000 e IVA pari a BGN 32 200, e (per il carrello) in data 8 maggio 2014, con base imponibile di BGN 7 500 e IVA pari a BGN 1 500. La destinataria versava gli importi su un conto corrente bancario del fornitore ed esercitava il diritto di detrazione dell'imposta versata a monte; essa registrava le fatture nel registro degli acquisti e le riportava nelle dichiarazioni fiscali relative ai periodi d'imposta aprile 2014 e giugno 2014.
- 3 Il fornitore a sua volta acquistava detta attrezzatura agricola dalla SJB Traktors Ltd (Regno Unito), come risulta da fattura del 10 aprile 2014. Dopo una verifica fiscale cui era stata sottoposta la «Fotomag» EOOD, in data 27 giugno 2016 veniva emesso nei suoi confronti un avviso di accertamento in rettifica nel quale si constatava che nel periodo d'imposta di aprile 2014 la società aveva registrato acquisti intracomunitari e aveva calcolato l'IVA relativa alle prime due fatture emesse alla «Alti» OOD. In conclusione, l'IVA da versare per tale periodo d'imposta ammontava a BGN 86 680, di cui al momento dell'emissione dell'avviso di accertamento in rettifica il fornitore era ancora debitore per BGN 86 211,82. Per il periodo d'imposta maggio 2014 essa registrava l'IVA pari a BGN 1 500, calcolata nella terza fattura emessa alla «Alti» OOD. Tuttavia tale IVA non veniva versata.
- 4 Anche presso la destinataria veniva disposta una verifica fiscale. Il 23 febbraio 2018 gli uffici competenti dell'agenzia delle entrate emettevano un avviso di accertamento in rettifica nei confronti della «Alti» OOD, indicando la medesima, ai sensi dell'articolo 177 dello ZDDS, come responsabile in solido per il pagamento dell'IVA riportata dalla «Fotomag» EOOD sulle tre fatture emesse da quest'ultima, ma non versata, e in particolare dei seguenti importi: per il periodo d'imposta aprile 2014, dell'importo di BGN 86 211,82, oltre ad interessi di mora pari a BGN 33 123,83 calcolati dal 15 maggio 2014 al 23 febbraio 2018, nonché per il periodo d'imposta maggio 2014, dell'importo di BGN 1 500, oltre ad interessi di mora pari a BGN 563,08 calcolati dal 15 giugno 2014 al 23 febbraio 2018.

5 La «Alti» OOD presentava un reclamo avverso detto avviso di accertamento in rettifica. Non essendo soddisfatta dell'esito del procedimento amministrativo, essa proponeva ricorso dinanzi all'Administrativen sad (Tribunale amministrativo) di Plovdiv (Bulgaria). Il giudice amministrativo adito rigettava il ricorso per i seguenti motivi.

5.1. Nei periodi interessati, in cui sono state effettuate le operazioni imponibili, il fornitore e la destinataria erano registrati ai sensi dello ZDDS. La destinataria si è avvalsa del diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte sulle fatture emesse a suo carico dal fornitore. Quest'ultimo non ha versato all'erario l'IVA dovuta per le cessioni. Tra le parti è controverso se la destinataria sapesse, o avrebbe dovuto sapere, che il fornitore non avrebbe versato l'IVA.

5.2. L'articolo 177, paragrafo 3, dello ZDDS prevede una presunzione di conoscenza confutabile. Dalle prove acquisite nell'ambito del procedimento emerge che la «Alti» OOD era a conoscenza del fatto che il fornitore non avrebbe adempito il suo obbligo di versare l'IVA. Ciò deriva dal fatto che i rapporti effettivi tra la «Alti» OOD e la «Fotomag» EOOD vanno oltre i consueti rapporti commerciali tra fornitore e destinatario, perseguendo lo scopo di eludere la legge. Nella specie la conseguenza giuridica auspicata, non consentita dalla legge, consisteva nel portare in detrazione l'imposta a monte anziché dichiarare un acquisto intracomunitario, effettuando un'operazione con risultato «zero» per quanto riguarda la detrazione dell'imposta versata a monte. Di tale procedura erano a conoscenza i rappresentanti di entrambe le società.

5.3. La «Alti» OOD ha concluso un contratto per la fornitura di attrezzature agricole con una società che non aveva mai esercitato in precedenza tale attività e non disponeva di esperienza in merito. Il fornitore non aveva le risorse necessarie per acquistare l'attrezzatura da vendere alla «Alti» OOD, bensì le ha ottenute in prestito dalla «Sunvision» AD, una società il cui direttore esecutivo è l'amministratore delegato della «Alti» OOD e il cui azionista è l'amministratore delegato del fornitore. L'amministratore delegato della «Alti» OOD ha preso accordi anche per quanto riguarda il trasporto. Inoltre, i bonifici bancari, nella sequenza «Sunvision» AD - «Fotomag» EOOD, «Sunvision» AD - «Alti» OOD - «Fotomag» EOOD - «Sunvision» AD sono stati effettuati dalla stessa persona, autorizzata da ciascuna delle tre società. Tale persona teneva anche i libri contabili della «Alti» OOD e del fornitore, nonché della «Bultrans 73» EOOD, attraverso il cui indirizzo e-mail è stato pattuito il trasporto.

5.4. Il giudice amministrativo stabiliva che, nell'ambito della responsabilità solidale, siano dovuti gli interessi di mora. Infatti, non si potrebbe escludere l'applicabilità dell'articolo 16, paragrafo 3, del DOPK, che prevede espressamente che il garante delle obbligazioni di un soggetto passivo è responsabile per le imposte e i contributi previdenziali previsti dalla legge nonché per gli interessi e le spese di riscossione. La responsabilità in solido di cui all'articolo 177, paragrafo 1, dello ZDDS non si limiterebbe all'importo delle «imposte dovute e non versate». Il ritardo del fornitore metterebbe in mora anche il destinatario.

- 6 La «Alti» OOD ha proposto contro la sentenza dell'Administrativen sad Plovdiv un ricorso per cassazione dinanzi al Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa; in prosieguo: il «VAS»). Ai fini della definizione della controversia, il VAS ritiene necessaria un'interpretazione dell'articolo 205 della direttiva 2006/112 e pertanto sottopone in via pregiudiziale alla Corte di giustizia le due questioni sopra riportate.

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

- 7 Nel corso della verifica fiscale eseguita presso la «Alti» OOD, gli uffici competenti dell'agenzia delle entrate hanno accertato quanto segue. In primo luogo, l'acquisto dei beni da parte della «Fotomag» EOOD è stato finanziato da una terza società, la «Sunvision» AD, i cui soci sono gli amministratori delegati della «Fotomag» EOOD e della «Alti» OOD. In secondo luogo, il trasporto della mietitrebbia dal Regno Unito è stato organizzato attraverso l'indirizzo e-mail della «Bultrans 73» EOOD, il cui amministratore delegato e rappresentante legale è l'amministratore delegato della «Alti» OOD. In terzo luogo, la stessa persona tiene i libri contabili della «Fotomag» EOOD e della «Alti» OOD, ed entrambe le società hanno concesso ampi poteri a tale persona, tra cui la facoltà di operare sui conti correnti e di presentare le dichiarazioni IVA in base allo ZDDS.
- 8 Sulla base di tali accertamenti, gli uffici competenti dell'agenzia delle entrate motivavano la conclusione che l'acquisto di attrezzatura agricola da parte della «Fotomag» EOOD mediante un acquisto intracomunitario sia stato organizzato dalla «Alti» OOD al fine di un utilizzo abusivo dell'IVA. La destinataria avrebbe saputo che il fornitore non avrebbe versato l'IVA dovuta sulla base delle fatture emesse. Gli uffici competenti dell'agenzia delle entrate ritengono che l'operazione di cui trattasi, realizzata tra la «Fotomag» EOOD e la «Alti» OOD, eluda la legge. Pertanto interverrebbe la presunzione legale di conoscenza, la quale a sua volta costituisce la premessa per la responsabilità solidale della destinataria delle cessioni ai sensi dell'articolo 177 dello ZDDS.
- 9 La «Alti» OOD fa valere che la fattispecie soggettiva dell'articolo 177 dello ZDDS, ovvero la conoscenza del fatto che il fornitore non avrebbe versato l'IVA, non sarebbe dimostrata. Affinché vi sia conoscenza occorrerebbe che tale condizione sia provata all'amministratore della società.
- 10 Inoltre la «Alti» OOD sostiene che, analogamente alla responsabilità per obbligazioni di terzi, non sarebbero dovuti interessi di mora per il periodo che va dalla scadenza del debito IVA fino all'emissione dell'avviso di accertamento in rettifica. La destinataria di una cessione imponibile non sarebbe debitrice di IVA, per cui essa non avrebbe violato alcun obbligo di versare l'IVA entro il termine previsto dallo ZDDS. La responsabilità del destinatario di una cessione imponibile ai sensi dell'articolo 177 dello ZDDS non comprenderebbe gli interessi di mora.

Breve esposizione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 11 Il giudice del rinvio valuta la questione che si pone nel procedimento principale in merito all'applicabilità della responsabilità solidale della destinataria ai sensi dell'articolo 177 dello ZDDS e alla portata di tale responsabilità. Ai sensi di tale disposizione, il soggetto registrato, destinatario di una cessione di beni o di un servizio imponibile, è responsabile per il pagamento dell'imposta dovuta e non versata da un altro soggetto registrato qualora esso abbia esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA a monte riconducibile direttamente o indirettamente all'IVA dovuta e non versata. La responsabilità interviene allorché il soggetto registrato era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, del fatto che l'imposta non sarebbe stata versata.
- 12 Il Varhoven administrativen sad è del parere che, tenuto conto delle sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt (C-271/06) e dell'11 maggio 2006, Federation of Technological Industries e a. (C-384/04), la suddetta disposizione dello ZDDS bulgaro sia compatibile con il diritto dell'Unione e in particolare con l'articolo 205 della direttiva 2006/112. Dalla natura stessa della responsabilità solidale di cui all'articolo 205 della direttiva 2006/112 deriva che ciascun debitore è responsabile del pagamento dell'importo totale dell'obbligazione e che il creditore resta in linea di principio libero di esigere il pagamento di tale obbligazione da uno o da più debitori a sua scelta.
- 13 Nel definire la portata di tale responsabilità solidale, il legislatore bulgaro non ha espressamente previsto nell'articolo 177 dello ZDDS che il destinatario della cessione sia debitore, oltre che dell'imposta non versata, anche degli interessi di mora a partire dalla data di scadenza per il pagamento dell'imposta. Ai sensi dell'articolo 177, paragrafo 1, dello ZDDS, la responsabilità del destinatario è piuttosto limitata all'importo dell'imposta dovuta per la cessione e non versata dal soggetto passivo, allorché il destinatario si è avvalso del diritto alla detrazione dell'imposta versata a monte. Tuttavia, da altre disposizioni di diritto nazionale (in particolare dall'articolo 16, paragrafo 3, del DOPK e dall'articolo 126, paragrafo 3, dello ZDD) si possono trarre argomenti nel senso che sussista nella presente fattispecie una responsabilità solidale più ampia.
- 14 Poiché la giurisprudenza bulgara in materia non è uniforme, il giudice del rinvio non è certo della risposta che occorre fornire nella specie a tale questione.
- 15 Secondo la prima posizione sostenuta nella giurisprudenza nazionale, i soggetti obbligati in solido ai sensi dell'articolo 177 dello ZDDS rispondono delle obbligazioni del soggetto passivo. Ai sensi del diritto bulgaro essi sono tenuti, nei casi previsti dalla legge, al pagamento delle imposte non versate entro i termini dal soggetto passivo. L'articolo 16, paragrafo 3, del DOPK prevede espressamente che la responsabilità del terzo (che non è il soggetto passivo) comprenda le imposte e i contributi previdenziali previsti dalla legge, oltre che gli interessi e le spese di riscossione. Pertanto la responsabilità in solido di cui all'articolo 177

dello ZDDS non si limita all'importo delle imposte dovute e non versate. Il tipico effetto relativo della responsabilità solidale per i rapporti giuridici in materia di obbligazioni non si produce nel caso di debiti nei confronti della pubblica amministrazione, per cui il ritardo di un debitore solidale pone in mora anche tutti gli altri debitori solidali. Di conseguenza, il destinatario della cessione è responsabile in solido non solo per il debito principale del fornitore (il debito IVA), bensì anche per l'obbligazione accessoria di risarcire il danno da mora nella misura degli interessi di legge sul debito principale, calcolati dalla data di inizio della mora fino al momento dell'adempimento dell'obbligazione.

- 16 In base alla seconda posizione affermata nella giurisprudenza nazionale, la responsabilità ai sensi dell'articolo 177 dello ZDDS costituisce una particolare tipologia di responsabilità solidale per un soggetto registrato ai sensi dello ZDDS, che subentra quando ricorrono i presupposti della fattispecie complessa prevista in tale disposizione. La natura della responsabilità risiede nel fatto che sorge l'obbligazione di un soggetto registrato di estinguere il debito di IVA di un altro soggetto registrato. L'articolo 177 dello ZDDS costituisce una norma speciale rispetto all'articolo 16, paragrafo 3, del DOPK. L'articolo 177 dello ZDDS disciplina una deroga al principio generale, in quanto prevede la responsabilità solidale di un soggetto diverso dal fornitore. Tale disposizione limita espressamente la responsabilità alle «imposte dovute e non versate». In quanto norma derogatoria, essa deve essere applicata conformemente al suo esatto significato.
- 17 Dalle sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea in materia non emerge alcuna risposta alla questione se, alla luce della natura della responsabilità solidale e in considerazione del principio di proporzionalità, sia ammissibile una normativa nazionale, quale l'articolo 16, paragrafo 3, del DOPK, che stabilisce che la responsabilità riguardi anche gli interessi di mora. Pertanto il giudice del rinvio ritiene necessaria un'interpretazione delle disposizioni della direttiva 2006/112, e in particolare dell'articolo 205 di tale direttiva, e sottopone alla Corte di giustizia dell'Unione europea, ai sensi dell'articolo 267, primo comma, lettera b), del TFUE, una domanda di pronuncia pregiudiziale vertente sulle questioni sopra riportate.