

Causa C-276/24**Domanda di pronuncia pregiudiziale****Data di deposito:**

19 aprile 2024

Giudice del rinvio:

Nejvyšší správní soud (Repubblica Ceca)

Data della decisione di rinvio:

10 aprile 2024

Ricorrente:

KONREO, v. o. s., in qualità di curatore della FAU s.r.o, in stato di insolvenza

Resistente:

Odvolací finanční ředitelství

ORDINANZA

Il Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca), [omissis] nella causa tra la ricorrente [in primo grado, resistente in cassazione (in prosieguo: la «ricorrente»): KONREO, v. o. s., [omissis] curatore della FAU s. r. o., in stato di insolvenza, e il resistente [in primo grado, ricorrente in cassazione (in prosieguo: il «resistente»): Odvolací finanční ředitelství (Direzione delle finanze competente per le impugnazioni, Repubblica ceca) [omissis], avverso la decisione del resistente del 26 maggio 2020, [omissis] nel procedimento per cassazione proposto dal resistente contro la sentenza del Krajský soud v Brno (Corte regionale di Brno, Repubblica ceca) del 10 febbraio 2023, n. 29 AF 48/2020-276,

così provvede:

[omissis] Si **sottopone** alla Corte di giustizia dell'Unione europea la seguente questione pregiudiziale:

Se l'articolo 205 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in combinato disposto con il principio

di proporzionalità, osti a una prassi nazionale che consente che sia fatta valere nei confronti del destinatario di un'operazione imponibile la responsabilità [in solido] per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto al posto del fornitore di tale operazione, sebbene allo stesso destinatario di tale operazione imponibile sia già stato negato il diritto alla detrazione a causa del suo coinvolgimento in una frode fiscale.

[OMISSIS]

Motivazione:

I. Fatti

- 1 La ricorrente è il curatore della società ceca FAU s.r.o., in stato di insolvenza (in prosieguo: la «FAU»). Tutti i fatti descritti di seguito e le decisioni emesse riguardano gli esercizi fiscali da maggio a ottobre 2013. La FAU ha acquistato i carburanti dalla società ceca, VERAMI International Company s.r.o. (in prosieguo: la «VERAMI»). Entrambe le società erano soggetti passivi dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»). Il Finanční správa České republiky (Amministrazione finanziaria della Repubblica ceca, in prosieguo: l'«amministrazione finanziaria») ha effettuato una verifica fiscale presso le due società. Essa ha constatato che la catena commerciale nella quale la VERAMI e la FAU erano coinvolte era stata viziata da frode fiscale. La perdita di imposta si è verificata presso gli operatori che precedevano la VERAMI e la FAU nella catena e che non erano fornitori diretti di carburante della VERAMI. Tuttavia, tenuto conto delle circostanze di commercializzazione non standard individuate, queste due società avrebbero potuto sapere che le operazioni commerciali erano viziate da frode fiscale. Tuttavia, esse non hanno adottato misure per evitare il loro coinvolgimento nella frode.
- 2 Tenuto conto dell'esito della verifica fiscale, l'amministrazione finanziaria ha emesso nei confronti della VERAMI, il 5 gennaio 2015 e il 2 febbraio 2015, degli avvisi di accertamento integrativi. Con quest'ultimi ha accertato l'IVA dovuta dalla VERAMI negandole il diritto alla detrazione dell'imposta sugli acquisti di carburanti da essa successivamente forniti alla FAU. Il Krajský soud v Brně (Tribunale regionale di Brno, Repubblica ceca), con ordinanza del 27 febbraio 2015, ha accertato l'insolvenza della VERAMI e ha dichiarato il fallimento di quest'ultima. La procedura fallimentare è ancora in corso.
- 3 In data 14 dicembre 2016 il Krajský soud v Ostravě (Corte regionale di Ostrava, Repubblica ceca) ha accertato l'insolvenza della FAU dichiarando il fallimento di quest'ultima. Anche tale procedura fallimentare è tuttora in corso. Successivamente, il 7 febbraio 2017, l'amministrazione finanziaria ha applicato l'IVA anche nei confronti della FAU poiché le ha negato il diritto alla detrazione dell'imposta. Il reclamo della FAU contro gli avvisi di rettifica è stato respinto dalla direzione competente in materia di ricorsi con decisione del 25 settembre 2017. Il ricorso avverso tale decisione è stato respinto dal Krajský soud v Brně

(Corte regionale di Brno) con sentenza del 1° luglio 2022. Dinanzi al Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca, in prosieguo: la «Corte suprema amministrativa») è pendente il procedimento per cassazione, con il numero 6 Afs 255/2022, promosso dalla ricorrente avverso tale sentenza. La FAU non ha versato l'imposta rettificata e l'amministrazione finanziaria ha dichiarato i propri crediti nella procedura di insolvenza.

- 4 L'amministrazione finanziaria, prima di accertare l'imposta dovuta dalla FAU a seguito del diniego del diritto alla detrazione della stessa FAU, ha richiesto a quest'ultima, in qualità di responsabile in solido, di pagare l'IVA che la VERAMI non aveva versato all'Erario. Ciò è avvenuto con sei cartelle di pagamento del 22 aprile 2015 e del 7 agosto 2015. La FAU ha proposto reclami contro le chiamate a rispondere in quanto responsabile [in solido] che sono stati respinti una prima volta con decisioni del resistente del 22 settembre 2016. Tali decisioni del resistente sono state annullate dal Krajský soud v Brně (Tribunale regionale di Brno) con la sentenza del 9 maggio 2019 in quanto il resistente non ha interpretato le condizioni per applicare la responsabilità [in solido] per il mancato pagamento dell'imposta da parte del fornitore conformemente alla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea (in prosieguo: la «Corte di giustizia») e della Corte suprema amministrativa. Le cause sono state rinviate al resistente per ulteriore trattazione. Successivamente, il resistente, con le decisioni del 26 maggio 2020, ha nuovamente respinto i reclami. Tali decisioni del resistente, adottate la seconda volta, sono oggetto di riesame nel caso di specie.
- 5 Ai fini del controllo giurisdizionale di una decisione amministrativa è determinante la situazione di fatto e di diritto alla data della decisione amministrativa [articolo 75, paragrafo 1, dello zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní (legge n. 150/2002, recante il codice di giustizia amministrativa) [omissis]]. Tale data è il 26 maggio 2020. Si può riassumere che a quella data l'IVA era stata accertata con decisioni definitive (a seguito del diniego del diritto alla detrazione dell'imposta) sia in capo alla VERAMI che alla FAU. Il fatto che la ricorrente abbia proposto un ricorso e, successivamente, un ricorso per cassazione avverso l'avviso di accertamento fiscale della FAU, è, al riguardo, irrilevante. Alla data in questione era stata emessa una decisione definitiva di accertamento nei confronti della FAU. All'epoca in cui il resistente si è pronunciato per la seconda volta sui reclami contro le chiamate a rispondere in quanto responsabile [in solido] con le quali è stato richiesto alla FAU il pagamento dell'imposta non versata dalla VERAMI, esisteva una decisione definitiva dell'amministrazione finanziaria che negava alla FAU il diritto alla detrazione dell'imposta sulle stesse operazioni commerciali. La FAU è stata quindi chiamata a versare all'Erario l'imposta al posto della VERAMI, imposta che aveva già versato una volta a tale società in occasione del pagamento delle fatture. L'imposta per la quale la FAU risponde è stata quantificata nelle fatture emesse dalla VERAMI come fornitore e alla FAU, come cliente. La FAU ha pagato gli importi indicati nelle fatture al suo fornitore VERAMI. Orbene alla FAU è stato negato il diritto alla detrazione dell'imposta su tali fatture in quanto nella catena commerciale si è verificata una frode sull'IVA.

- 6 Il Krajský soud v Brně (Tribunale regionale di Brno, Repubblica ceca) ha annullato la decisione del resistente del 26 maggio 2020 rinviando la causa a quest'ultimo per il riesame. Ha giustificato ciò con il carattere sproporzionato del modo di procedere dell'amministrazione finanziaria nell'adottare una decisione circa l'applicazione della responsabilità [in solido]. In sostanza, si tratta, infatti, di una situazione di doppia imposizione di un stessa operazione commerciale. La responsabilità [in solido] della FAU raddoppia di fatto l'obbligo fiscale proprio della stessa FAU, basato sul diniego del diritto alla detrazione. Tuttavia, lo scopo della responsabilità [in solido] è quello di garantire che non venga arrecato pregiudizio all'Erario e non quello di punire il soggetto d'imposta.
- 7 Il resistente ha proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza della corte regionale. Esso sostiene che il meccanismo di detrazione dell'IVA mira a preservare il principio di neutralità fiscale. Tuttavia, tale principio non può essere invocato da colui che ha partecipato intenzionalmente a una frode fiscale. In tali casi, l'amministrazione finanziaria è tenuta a negare la detrazione richiesta. Il diniego della detrazione non serve alla riscossione di un'imposta mancante, ma tutela lo scopo e la ratio della direttiva 2006/112/CE del Consiglio relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto. L'amministrazione finanziaria ha il diritto di negare il diritto alla detrazione a tutti gli anelli della catena commerciale qualora essi sapevano o avrebbero potuto o dovuto sapere che la catena era stata viziata da frode fiscale. Essa non è tenuta a limitarsi alla riscossione dell'imposta mancante. Inoltre, non si può porre rimedio alla partecipazione ad una frode fiscale mediante un ulteriore pagamento dell'imposta mancante. L'obbligo fiscale della FAU va distinto dalla sua responsabilità [in solido] per il pagamento dell'imposta per conto del suo fornitore. L'essenza della responsabilità [in solido] consiste nell'assicurare il pagamento dell'imposta dovuta da un altro operatore. Il fatto di far valere la responsabilità [in solido] ha per effetto il soddisfacimento di un credito dell'Erario al posto del debitore (ossia al posto del fornitore del responsabile [in solido]) che non ha pagato l'imposta. Il diniego della detrazione ha l'effetto di impedire un ingiustificato arricchimento di un soggetto d'imposta che ha partecipato ad una frode. Il diniego del diritto alla detrazione non è un istituto speciale rispetto alla responsabilità in solido. Pertanto, nulla impedisce di applicare contemporaneamente i due strumenti nei confronti dello stesso soggetto d'imposta, ossia negare il diritto alla detrazione dell'imposta sull'operazione acquistata che è viziata da frode fiscale e far valere la responsabilità in solido per il pagamento dell'imposta al posto del fornitore sulla stessa operazione imponibile. L'applicazione dei due istituti si basa su premesse analoghe (comportamento fraudolento nella catena commerciale e malafede del soggetto d'imposta per quanto riguarda la liceità delle sue operazioni). Il loro cumulo è quindi una conseguenza logica. Sarebbe paradossale che la responsabilità in solido colpisca unicamente gli operatori che esercitano il diritto alla detrazione in buona fede riguardo alla liceità delle operazioni da essi effettuate.
- 8 Nelle sue osservazioni relative al ricorso per cassazione, la ricorrente ha sostenuto che il diniego del diritto alla detrazione e la responsabilità [in solido] dovevano

essere intesi come procedure alternative. La loro applicazione simultanea viola il principio di neutralità dell'imposta e di equo trattamento fiscale dei soggetti d'imposta. Sulla base delle decisioni del resistente impugnate con il ricorso, la FAU è tenuta a versare tre volte l'IVA sulla stessa operazione: in primo luogo l'ha versata al suo fornitore; in secondo luogo l'ha «versata» a seguito del diniego del diritto alla detrazione di tale imposta; e ora la deve versarla una terza volta a titolo di responsabilità in solido per il pagamento dell'imposta al posto del suo fornitore. Lo scopo del diniego del diritto alla detrazione, nonché quello della responsabilità [in solido], è la tutela dell'Erario. Tuttavia, è sufficiente applicare uno solo di tali istituti. L'obiettivo del modo procedere dell'amministrazione finanziaria non può essere l'assoggettamento all'imposta massima possibile dell'operazione, ma quello di tentare di avvicinarsi alla situazione che, dal punto di vista dell'Erario, si sarebbe verificata se i soggetti d'imposta avessero agito in conformità della legge. Se essi avessero agito legalmente, l'imposta sarebbe stata versata una sola volta all'Erario. Non c'è motivo di arricchire l'Erario con un doppio assoggettamento ad imposta. Il principio di proporzionalità è parte integrante dei principi del diritto dell'Unione europea. Il Krajský soud (Corte regionale) lo ha applicato in quanto si tratta di un principio che prevale sulla formulazione esplicita della legge.

II. Diritto dell'UE e diritto nazionale applicabili

- 9 L'articolo 205 della direttiva 2006/112/CEE, del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva 2006/112/CEE»):

Nelle situazioni di cui agli articoli da 193 a 200 e agli articoli 202, 203 e 204, gli Stati membri possono stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per l'assolvimento dell'IVA.

- 10 Nel diritto nazionale, il regime generale della responsabilità fiscale figura agli articoli 171 e 172 dello zákona č. 280/2009 Sb., daňový řád (legge n. 280/2009, il codice tributario):

Articolo 171

(1) È tenuto a versare gli arretrati anche il debitore in via sussidiaria qualora la legge gli imponga un obbligo di assunzione di responsabilità e qualora l'amministrazione fiscale lo informi mediante la cartella di pagamento sull'imposta accertata di cui risponde, e allo stesso tempo lo inviti a pagare gli arretrati entro il termine stabilito; una copia dell'avviso di accertamento è allegata alla cartella.

(3) La cartella di pagamento può essere emessa se l'arretrato non è stato pagato dal soggetto d'imposta, nonostante questi sia stato invitato infruttuosamente al pagamento, e se l'arretrato non è stato riscosso neppure mediante l'escussione presso il soggetto d'imposta, a meno che non sia evidente che l'escussione sarebbe stata manifestamente infruttuosa; la cartella di pagamento nei confronti del responsabile [in

solido] può essere emessa anche successivamente all'apertura della procedura di insolvenza contro il soggetto d'imposta.

- 11 La responsabilità [in solido] per l'IVA del soggetto d'imposta è disciplinata dall'articolo 109 dello (zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty) legge n. 235/2004 relativa all'imposta sul valore aggiunto:

Articolo 109

Responsabilità del destinatario di un'operazione imponibile

(1) *Un soggetto passivo che accetta un'operazione imponibile posta in essere da un altro soggetto passivo, il cui luogo di esecuzione è situato nella Repubblica ceca, o effettua un pagamento per tale cessione o prestazione ("destinatario di un'operazione imponibile") è responsabile dell'imposta non pagata su tale operazione se, al momento dell'operazione imponibile o del pagamento del corrispettivo per tale operazione, sapeva o avrebbe dovuto e potuto sapere che:*

- a) *l'imposta indicata sulla fattura fiscale non sarebbe stata intenzionalmente versata;*
- b) *il soggetto passivo che effettua l'operazione imponibile o riceve il pagamento per la stessa ("cedente o prestatore nell'operazione imponibile") ha intenzionalmente creato o intende creare una situazione in cui l'imposta non potrà essere pagata; oppure*
- c) *l'imposta sarebbe stata evasa o sarebbero stati percepiti benefici indebiti.*

(2) ***Il destinatario di un'operazione imponibile risponde altresì dell'imposta non pagata su tale operazione se il pagamento della stessa:***

- a) *differisce manifestamente dal prezzo normale senza alcuna giustificazione economica;*
- b) ***è stato effettuato in tutto o in parte per mezzo di un trasferimento senza contanti su un conto detenuto da un prestatore di servizi di pagamento al di fuori della Repubblica ceca, o***
- c) *è stato effettuato in tutto o in parte per mezzo di un trasferimento senza contanti su un conto diverso da quello del cedente o prestatore nell'operazione imponibile, pubblicato dall'amministrazione fiscale in modo da consentire l'accesso a distanza.*

- 12 Nel caso di specie, l'amministrazione finanziaria ha fatto valere la responsabilità [in solido] ai sensi dell'articolo 109, paragrafo 2, lettera b), dello zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (legge n. 235/2004 relativa all'imposta sul valore aggiunto). Dell'interpretazione di questa disposizione si è occupata la Corte suprema amministrativa nella sentenza del 15 febbraio 2018, n. 5 Afs 78/2017-33, *KOVÁŘ plus*, CZ:NSS:2018:5.Afs.78.2017.33. Essa ha sottolineato l'obbligo di interpretare tale disposizione in modo conforme al diritto dell'Unione, ossia in conformità dei requisiti formulati dalla Corte di giustizia in merito alle condizioni di applicazione della responsabilità in solido ai sensi dell'articolo 205 della direttiva 2006/112/CE. Pertanto, ai sensi di tale disposizione, condizione per la responsabilità in solido è che devono sussistere, oltre all'effettiva esecuzione del pagamento sul conto detenuto da un prestatore di servizi di pagamento al di fuori della Repubblica ceca, altre circostanze dalle quali risulti chiaramente che il soggetto passivo che ha effettuato il pagamento su un conto al di fuori della Repubblica ceca sapeva o avrebbe potuto sapere che l'intento del pagamento così diretto al di fuori della Repubblica ceca era proprio quello di evitare il pagamento dell'imposta.
- 13 Il resistente ha già valutato, nelle decisioni emesse per la seconda volta, se esistessero altre circostanze dalle quali si potesse dedurre che la FAU sapeva, o avrebbe potuto e dovuto sapere, che il suo fornitore, la VERAMI, non avrebbe versato l'IVA quantificata nelle fatture.
- 14 La nozione di responsabilità [in solido] applicata nel diritto tributario nazionale si fonda sulle basi generali del diritto di natura privatistica di tale istituto. La giurisprudenza della Corte suprema amministrativa ha quindi concluso che tale responsabilità è un istituto di garanzia e si aggiunge all'obbligazione principale. Ha carattere accessorio e, pertanto, tale responsabilità è esistenzialmente collegata al debito principale garantito e ne segue le sorti. La sua portata deriva dall'obbligazione principale. Tale responsabilità cessa insieme all'obbligazione principale, salvo diversa disposizione di legge. Un'altra caratteristica della suddetta responsabilità è il suo carattere sussidiario, in quanto è applicabile nei confronti del responsabile [in solido] solo nel momento in cui il debitore non adempie la propria obbligazione principale (o parte di essa) che è coperta dalla responsabilità [in solido] (v., ad esempio, la sentenza della Corte suprema amministrativa nella causa *KOVÁŘ plus*). Se il debitore in via sussidiaria ha effettivamente adempiuto all'obbligazione principale al posto del debitore, il responsabile [in solido] ha il diritto di regresso (surrogazione). Così, in capo al responsabile [in solido] sorge un diritto nei confronti del debitore affinché il debitore gli rimborsi quanto pagato al creditore in adempimento dell'obbligazione principale. Tale diritto di natura privatistica sorge per il responsabile [in solido] anche in caso di responsabilità legale per l'imposta non pagata [sentenza della grande sezione del Nejvyšší soud České republiky (Corte suprema della Repubblica ceca del 8 settembre 2010, n. 31 Cdo 1693/2008, CZ:NS:2010:31.CDO.1693.2008.1, per quanto riguarda il diritto civile in vigore fino al 31 dicembre 2013; e in virtù della normativa in vigore a partire dal 1

gennaio 2014 v. articoli 1937 e 1938 dello zákon č. 89/2012 Sb., občanský zákoník (legge n. 89/2012, recante il codice civile)].

- 15 Tuttavia, tenuto conto delle condizioni in presenza delle quali è possibile far valere detta responsabilità [in solido] nel contesto del diritto tributario (v. articolo 171, paragrafo 3, il codice tributario), il diritto di regresso del responsabile [in solido] può essere considerato difficilmente esigibile. Infatti, l'amministrazione finanziaria può invitare il responsabile [in solido] a saldare il debito solo se il debito non è stato recuperato presso il debitore (cioè mediante l'esecuzione forzata). L'esecuzione forzata non è necessaria solo nel caso in cui è manifestamente infruttuosa o se il debitore è insolvente. Nella presente causa, la VERAMI, al momento dell'emissione dell'invito a rispondere del pagamento, era in stato di insolvenza che si è risolto in fallimento. In generale, nella Repubblica ceca il ricavato da una procedura fallimentare è molto basso. Pertanto, non si può partire dalla premessa che se, in presenza di queste condizioni, il responsabile [in solido] (in questo caso la FAU) avesse saldato gli arretrati della VERAMI all'amministrazione finanziaria, avrebbe potuto esercitare con successo il suo diritto di regresso nei confronti della VERAMI. Di conseguenza, si deve ritenere che, di norma, in realtà, il responsabile [in solido] non recupera dal debitore principale (dal suo fornitore) ciò che ha versato all'amministrazione finanziaria per il pagamento dell'arretrato d'imposta del debitore principale.

III. Analisi della questione pregiudiziale

- 16 La Corte suprema amministrativa ritiene utile menzionare che, nella questione pregiudiziale sollevata, si sovrappongono due aspetti di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto. In primo luogo, si tratta del diniego del diritto alla detrazione dell'imposta e, in secondo luogo, dell'applicazione della responsabilità [in solido] per il pagamento dell'imposta sulle operazioni imponibili ricevute dal loro fornitore.

Diniego del diritto alla detrazione

- 17 Il primo aspetto consiste nella determinazione dell'obbligo fiscale della FAU, che si traduce nell'applicazione del diritto alla detrazione dell'imposta sulle prestazioni ricevute dalla VERAMI. A livello del diritto tributario nazionale, si tratta di un procedimento di accertamento previsto dal codice di procedura tributaria. Il risultato di quest'ultimo è stato una rettifica d'imposta per la FAU per ciascuno dei periodi d'imposta in questione. Alla FAU è stato negato il diritto alla detrazione dell'imposta ai sensi dell'articolo 168 della direttiva 2006/112/CE in quanto la prestazione ricevuta, per la quale ha fatto valere il diritto alla detrazione, faceva parte di una catena commerciale viziata da frode fiscale. Tale aspetto non è oggetto di controllo giurisdizionale nella presente causa. Tuttavia, esso non può essere ignorato, in quanto completa il contesto della questione preliminare sollevata.

- 18 Sia la FAU che il suo fornitore, la VERAMI, sono state oggetto di rettifica fiscale in quanto sono state tenute ad assolvere l'imposta sulle operazioni imponibili effettuate (l'imposta a valle) ma si sono viste negare il diritto di detrarre l'imposta a monte. Il motivo era che sia l'acquisto dell'operazione imponibile da parte della VERAMI, sia l'acquisto della stessa operazione imponibile da parte della FAU, facevano parte di un'unica catena commerciale che è stata oggetto di perdita d'imposta dovuta alla frode negli anelli precedenti di tale catena. L'amministrazione finanziaria ha concluso che sia la VERAMI che la FAU sapevano, o avrebbero potuto e dovuto sapere, che le operazioni imponibili da loro acquistate erano viziate da frode fiscale. Orbene, esse non avrebbero adottato le misure preventive che avrebbero consentito loro di evitare di partecipare alla frode.
- 19 La Corte, nella sentenza del 24 novembre 2022 *Finanzamt M*, C-596/21, EU:C:2022:921, ha constatato che l'ignoranza dell'esistenza di un'evasione fiscale costituisce un presupposto sostanziale implicito del diritto alla detrazione. Al soggetto che non soddisfa tale presupposto deve essere negato integralmente l'esercizio del diritto alla detrazione. L'obbligo dell'amministrazione finanziaria e del giudice di negare il diritto alla detrazione mira in particolare ad imporre ai soggetti passivi di adottare una certa diligenza. Il dovere di diligenza è inteso come obbligo di questi ultimi di assicurarsi, all'atto di qualsiasi operazione economica, che le operazioni da essi effettuate non li conducano a partecipare a un'evasione fiscale. Orbene, un siffatto obiettivo non potrebbe essere efficacemente realizzato qualora il diniego del diritto alla detrazione fosse limitato in proporzione alla sola quota delle somme versate a titolo dell'IVA dovuta, corrispondente all'importo oggetto dell'evasione. In tal modo, i soggetti passivi sarebbero indotti ad adottare unicamente le misure idonee a limitare le conseguenze di un'eventuale evasione, ma non necessariamente quelle che consentirebbero di assicurarsi che le operazioni da essi effettuate non li conducano a partecipare a un'evasione fiscale o ad agevolarla. Il fatto che il soggetto passivo abbia acquistato beni o servizi quando sapeva, o avrebbe dovuto sapere, che, con detto acquisto, partecipava a un'operazione che si iscriveva in un'evasione commessa a monte è sufficiente per ritenere che il soggetto de quo ha partecipato a detta evasione. Ciò costituisce un motivo sufficiente per privarlo del beneficio del diritto alla detrazione, senza che sia nemmeno necessario dimostrare l'esistenza di un rischio di perdita di gettito fiscale
- 20 Dalla giurisprudenza della Corte di giustizia risulta che il principio di neutralità fiscale non può essere invocato ai fini della detrazione da un soggetto passivo che ha partecipato a una frode fiscale (ordinanza del 14 maggio 2021, *Finanzamt Wilmersdorf*, C-108/20, EU:C:2021:266).
- 21 La Corte suprema amministrativa deduce, da tale recente giurisprudenza della Corte di giustizia, che il diniego del diritto alla detrazione a causa di operazioni fraudolente all'interno della catena commerciale mira non a compensare la mancata imposta nel bilancio pubblico, bensì a tutelare il sistema dell'IVA contro le frodi. Tale misura rappresenta, in via principale, la prevenzione della frode

fiscale, il che implica che essa è caratterizzata da un certo effetto dissuasivo. La prevenzione non sarebbe efficace se la mancata imposta potesse essere accertata solo per un unico anello della catena fraudolenta. Occorre quindi partire dalla premessa che il diritto alla detrazione non sorge affatto in capo a nessuno degli operatori che hanno consapevolmente partecipato alla frode. Se l'amministrazione finanziaria limitasse il diniego di detrazione alla sola riscossione della mancata imposta, essa procederebbe in modo discriminatorio nei confronti, da un lato, dell'operatore nei confronti del quale ha rettificato l'imposta (il soggetto sarebbe responsabile della partecipazione alla frode, senza che vengano colpiti gli altri anelli della catena, che, parimenti, avrebbero potuto sapere della frode) e, dall'altro, nei confronti degli operatori onesti, che sarebbero, per questo motivo, ingiustamente svantaggiati da tale procedura rispetto a quelli disonesti. Ne consegue che l'amministrazione finanziaria può negare la detrazione a tutti gli anelli della catena fraudolenta (v. sentenza della Corte suprema amministrativa del 19 gennaio 2023, n 1 Afs 101/2021-42, *Trimet Prag*, CZ:NSS:2023:1.Afs.101.2021.42, sentenza del 26 gennaio 2023, n 1 Afs 164/2021-52, *Z + M*, CZ:NSS:2023:1.Afs.164.2021.52, sentenza del 29 marzo 2023, n. 2 Afs 298/2021-69, *LAKUM- AP*, CZ:NSS:2023:2.Afs.298.2021.69, sentenza del 27 aprile 2023, n. 7 Afs 160/2021-89, *T R I O D O N*, CZ:NSS:2023:7.Afs.160.2021.89, sentenza del 25 ottobre 2023, n. 1 Afs 1/2023-71, *FEPO - europalety*, CZ:NSS:2023:1.Afs.1.2023.71, o la sentenza del 7 settembre 2021, n. 6 Afs 158/2019-63, *ANAFRA*, CZ:NSS:2021:6.Afs.158.2019.63).

- 22 Alla luce delle precedenti conclusioni della giurisprudenza della Corte di giustizia e della giurisprudenza della Corte suprema amministrativa che ne è seguita, è evidente che, nella presente causa, ha avuto luogo un'ammissibile alterazione della neutralità fiscale in quanto il diritto alla detrazione non è stato negato solo alla FAU, ma anche al suo fornitore, alla VERAMI. Ciò si è verificato, infatti, a causa del coinvolgimento di tali società nella frode fiscale. Questo aspetto del complesso rapporto è quindi adeguatamente trattato dalla giurisprudenza della Corte di giustizia e non richiede un rinvio pregiudiziale. Ciò non sarebbe del resto neppure possibile, in quanto tale aspetto relativo alla fase d'accertamento del procedimento tributario non è oggetto di un controllo giurisdizionale nella presente causa.

Responsabilità [in solido] per l'imposta non pagata dal prestatore dell'operazione imponibile

- 23 Dall'articolo 205 della direttiva 2006/112/CE risulta che essa lascia agli Stati membri la possibilità di introdurre una responsabilità solidale per il pagamento dell'imposta senza stabilire le condizioni di tale responsabilità. Queste ultime sono state oggetto, in una certa misura, di una presa di posizione da parte della Corte di giustizia, in primo luogo in relazione alla loro portata sostanzialmente analoga a quella dell'articolo 21, paragrafo 3, della sesta direttiva del Consiglio del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati

Membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (77/388/CEE).

- 24 Deve essere considerata decisiva la sentenza del 11 maggio 2006, *Federation of Technological Industries e a.*, C-384/04, EU:C:2006:309. La Corte di giustizia ha in essa sottolineato che nell'esercizio dei poteri che le direttive dell'Unione conferiscono agli Stati membri, questi ultimi devono rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione, quali, in particolare, i principi di certezza del diritto e di proporzionalità. Per quanto riguarda il principio di proporzionalità, sebbene sia legittimo che i provvedimenti adottati dagli Stati membri in forza dell'articolo 21, paragrafo 3, della direttiva 77/388/CEE del Consiglio tendano a preservare il più efficacemente possibile i diritti dell'Erario, essi non devono però eccedere quanto è necessario a tal fine. L'articolo 21, paragrafo 3, della direttiva 77/388/CEE del Consiglio, permette di considerare un soggetto responsabile in solido per il versamento dell'imposta qualora, al momento dell'esecuzione dell'operazione a suo favore, esso era a conoscenza, o avrebbe dovuto essere a conoscenza, del fatto che l'imposta dovuta su tale operazione, o su un'operazione precedente o successiva, non sarebbe stata assolta. Orbene, lo Stato può fondarsi su talune presunzioni, purché queste ultime non siano formulate in maniera tale da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile per il soggetto passivo superarle fornendo la prova contraria. Il ricorso a presunzioni non può dare luogo, *de facto*, ad un sistema di responsabilità oggettiva, che andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario. Infatti, gli operatori che adottano qualsiasi misura che possa essere da essi ragionevolmente pretesa al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di una catena in cui ricade un'operazione inficiata da frode all'IVA devono poter fare affidamento sulla liceità di tali operazioni senza rischiare di essere obbligati in solido a versare tale imposta dovuta da un altro debitore.
- 25 La Corte di giustizia è giunta a queste conclusioni anche nella sentenza del 21 dicembre 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij NV*, C-499/10, EU:C:2011:871.
- 26 L'interpretazione dell'articolo 205 della direttiva 2006/112/CE è stata affrontata dalla Corte di giustizia nella sentenza del 20 maggio 2021, „*ALTI*“ *OOD*, C-4/20, EU:C:2021:397. Essa ha constatato che tale disposizione non specifica né le persone che gli Stati membri possono designare come debitori in solido, né le situazioni in cui tale designazione può essere effettuata. Spetta, pertanto, agli Stati membri determinare le condizioni e le modalità di attuazione della responsabilità in solido. Alla luce dei principi di certezza del diritto e di proporzionalità, interpretati negli stessi termini delle sentenze citate in precedenza, gli Stati membri possono designare un debitore in solido diverso dal debitore dell'imposta, al fine di garantire l'effettiva riscossione dell'imposta. Tale designazione deve essere giustificata dai rapporti di fatto o di diritto tra i due condebitori in solido. Spetta agli Stati membri specificare le circostanze particolari in cui un destinatario di un'operazione imponibile deve essere considerato responsabile in solido del pagamento dell'imposta dovuta dalla sua controparte contrattuale pur se l'ha

versata nel pagare il prezzo dell'operazione. La Corte ha, inoltre, ribadito le conclusioni della sentenza nella causa *Federation of Technological Industries e a.*, sopra riassunte. Essa ha aggiunto che, nel caso di un abuso in materia di IVA l'amministrazione finanziaria deve avere la possibilità di recuperare, a fini di efficacia, l'imposta dovuta e tutti gli elementi ad essa relativi presso ciascuna delle parti contraenti che ha partecipato a tale abuso.

- 27 Risulta quindi dalla giurisprudenza della Corte che spetta agli Stati membri determinare le condizioni di attuazione della responsabilità solidale per il pagamento dell'imposta. Essi devono tuttavia rispettare i principi di certezza del diritto e di proporzionalità. È esclusa l'applicazione di un sistema di responsabilità oggettiva che non consenta di esonerarsi dalle proprie responsabilità in caso di buona fede risultante dall'applicazione di qualsiasi misura la cui adozione possa legittimamente essere richiesta alla persona interessata per evitare di partecipare ad una frode.
- 28 Alla Corte suprema amministrativa è noto il fatto che l'interpretazione dell'articolo 205 della direttiva 2006/112/CE dovrebbe essere trattata dalla Corte di giustizia anche nella causa C-331/23 *Dranken Van Eetvelde NV*. Dalle informazioni su tale causa accessibili al pubblico, in particolare dalla formulazione delle questioni pregiudiziali, non risulta che la Corte di giustizia sia chiamata a pronunciarsi su una questione rilevante ai fini dell'esame della causa pendente dinanzi alla Corte suprema amministrativa.
- 29 Finora, la Corte di giustizia non si è occupata della questione se l'applicazione parallela della responsabilità in solido per il mancato pagamento dell'imposta da parte del fornitore e il diniego del diritto alla detrazione a causa della partecipazione a una frode fiscale per le stesse operazioni commerciali sia conforme al principio di proporzionalità. Ciò tanto più in una situazione in cui il soggetto passivo nei confronti del quale vengono applicati parallelamente i due provvedimenti sapeva, o almeno avrebbe potuto e dovuto sapere, che, accettando le operazioni imponibili, partecipava a una frode fiscale e che il suo fornitore non avrebbe pagato l'imposta sulle forniture imponibili che aveva da esso ricevuto. Pertanto, tale questione non può essere considerata un *acte éclairé* e, tenuto conto della sua ambiguità, neppure un *acte clair*.
- 30 A tal riguardo, la Corte suprema amministrativa osserva che l'applicazione simultanea del diniego del diritto alla detrazione e della responsabilità in solido per il pagamento dell'imposta al posto del fornitore non è espressamente prevista dal diritto nazionale. Essa risulta da una prassi amministrativa dell'amministrazione finanziaria la cui legittimità non è stata ancora esaminata dalla Corte suprema amministrativa. Dal punto di vista dell'interpretazione sistematica del diritto nazionale, un'applicazione parallela di tali strumenti non sembra esclusa. Il diniego del diritto alla detrazione è uno strumento di determinazione dell'imposta nell'ambito della fase di accertamento del procedimento fiscale. Inoltre, nel caso di specie si tratta di un obbligo fiscale proprio della FAU. Invece, la responsabilità [in solido] per il mancato pagamento

dell'imposta da parte del fornitore è uno strumento della fase di pagamento delle imposte che fa seguito alla fase di accertamento del procedimento tributario (v. sentenza della Corte suprema amministrativa del 18 dicembre 2018, n. 7 Afs 8/2018-56, *ARMOSTAV MÍSTEK*, CZ:NSS:2018:7.Afs.8.2018.56, e sentenza del 24 gennaio 2022, n. 10 Afs 57/2021-65, *EKO Logistics*, CZ:NSS:2022:10.Afs.57.2021.65). La responsabilità [in solido] non riguarda l'obbligo fiscale proprio della FAU, ma l'imposta a valle sulle operazioni imponibili acquistate, imposta che è stata quantificata in fattura dalla VERAMI (cioè dal fornitore della FAU) e che la VERAMI è tenuta a versare all'Erario. Pertanto, sebbene sia la responsabilità [in solido] che il diniego del diritto alla detrazione riguardino la stessa operazione commerciale (operazione imponibile), si riferiscono agli obblighi fiscali di soggetti passivi diversi. La responsabilità [in solido] riguarda l'obbligo fiscale della VERAMI (imposta a valle), il diniego della detrazione riguarda il debito fiscale della FAU (imposta a monte).

- 31 L'unica questione che solleva dubbi sull'ammissibilità dell'applicazione simultanea di entrambi i provvedimenti nei confronti della FAU è la proporzionalità dell'applicazione della responsabilità [in solido] in una situazione in cui alla FAU è già stato negato il diritto alla detrazione dell'imposta sulle stesse operazioni imponibili con una decisione definitiva. Il principio di proporzionalità è interpretato, nel contesto dell'articolo 205 della direttiva 2006/112/CE, nel senso che i provvedimenti adottati dagli Stati membri devono tendere a preservare il più efficacemente possibile i diritti dell'Erario, essi non devono però eccedere quanto è necessario a tal fine. Ai fini della valutazione della presente causa è essenziale rispondere alla questione se il diniego del diritto alla detrazione dell'imposta alla FAU, per il fatto che l'operazione imponibile acquistata fa parte di una catena commerciale viziata da frode fiscale, sia un provvedimento sufficiente a preservare i diritti dell'Erario e se sia uno strumento sufficiente per combattere la frode fiscale. Se il diniego del diritto alla detrazione dell'imposta alla FAU non fosse sufficiente a tutelare tali interessi pubblici e occorresse quindi, per conseguire i suddetti obiettivi legittimi, ricorrere a tutti i mezzi di recupero dell'imposta non versata dalla VERAMI, occorre valutare se sia conforme al principio di proporzionalità l'applicazione dell'istituto della responsabilità [in solido] nei confronti della FAU (tenuto conto delle circostanze del caso di specie).
- 32 La Corte suprema amministrativa non ritiene che la FAU possa avvalersi della regola, risultante dalla giurisprudenza della Corte, secondo cui il rischio risultante dal comportamento fraudolento di un terzo deve essere suddiviso tra i fornitori e l'amministrazione finanziaria, conformemente al principio di proporzionalità (sentenza del 21 febbraio 2008, *Netto Supermarkt*, C-271/06, EU:C:2008:105). Infatti, quanto meno, la FAU avrebbe potuto e dovuto sapere che, ricevendo l'operazione imponibile dalla VERAMI, essa era coinvolta in una frode fiscale.
- 33 Due circostanze già menzionate in precedenza potrebbero essere rilevanti ai fini della valutazione della questione pregiudiziale sottoposta alla Corte di giustizia, tuttavia è opportuno ripeterle nuovamente in modo esplicito. La prima circostanza è quella che, sebbene l'amministrazione finanziaria abbia negato alla FAU il

diritto alla detrazione dell'imposta sulle operazioni ricevute dalla VERAMI, ciò è avvenuto solo dopo l'esecuzione di una verifica fiscale nell'ambito del procedimento di rettifica. Di conseguenza, la FAU è stata oggetto di una rettifica fiscale che, tuttavia, a causa del suo stato d'insolvenza, non ha saldato. Pertanto, nei confronti dell'Erario, la FAU non ha adempiuto i propri obblighi direttamente connessi al diniego del diritto alla detrazione. Questo è l'aspetto sollevato dalla resistente nel suo ricorso per cassazione. Occorre tuttavia menzionare che gli arretrati fiscali della FAU così sorti possono generalmente essere recuperati presso quest'ultima. Occorre aggiungere che, nel caso di specie, si procede al recupero solo in base alle norme che regolano la procedura di insolvenza.

- 34 La seconda circostanza è quella che, se la FAU avesse adempiuto l'obbligo fiscale del suo fornitore a titolo della responsabilità [in solido], è altamente improbabile, alla luce della legislazione nazionale relativa alla sussidiarietà della responsabilità per gli arretrati fiscali, che avrebbe potuto effettivamente recuperare quanto versato presso il suo fornitore (vedi sopra).

[omissis] [Ripetizione della questione pregiudiziale]

[omissis] [procedimento nazionale]

[omissis]