

Causa C-596/21

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

28 settembre 2021

Giudice del rinvio:

Finanzgericht Nürnberg (Tribunale tributario di Norimberga, Germania)

Data della decisione di rinvio:

21 settembre 2021

Ricorrente:

A

Resistente:

Finanzamt M

[OMISSIS]

Ordinanza

Nella causa

A

– ricorrente –

[OMISSIS]

contro

Finanzamt M

– resistente –

avente ad oggetto l'imposta sulla cifra d'affari relativa al 2011

la II Sezione del Finanzgericht Nürnberg (Tribunale tributario di Norimberga, Germania) [OMISSIS]

in data 21 settembre 2021 ha così deciso:

- I. Alla Corte di giustizia dell'Unione europea vengono sottoposte le seguenti questioni pregiudiziali:**
- 1. Se possa essere negata al secondo acquirente di un bene la detrazione dell'imposta assolta a monte all'atto dell'acquisto, in quanto egli doveva sapere che l'originario venditore aveva evaso l'IVA in occasione della prima cessione, sebbene anche il primo acquirente fosse a conoscenza di detta circostanza.**
 - 2. In caso di risposta affermativa alla prima questione: se il mancato riconoscimento della detrazione al secondo acquirente sia limitato, quanto all'importo, al mancato introito tributario conseguente all'evasione.**
 - 3. In caso di risposta affermativa alla seconda questione: Se il mancato introito tributario venga calcolato**
 - a. mezzo di una comparazione tra l'imposta dovuta per legge nella catena di prestazioni e l'imposta effettivamente accertata,**
 - b. mezzo di una comparazione tra l'imposta dovuta per legge nella catena di prestazioni e l'imposta effettivamente pagata o**
 - c. in quale altro modo.**
- II. Il procedimento viene sospeso fino alla comunicazione della decisione della Corte di giustizia dell'Unione europea.**

[OMISSIS]

Motivazione

I.

- 1 Nel 2011 il ricorrente, un commerciante, acquistava per la propria impresa da C, che diceva di essere W, un autoveicolo usato, che C aveva acquistato da un terzo in un anno precedente. W sapeva che C fingeva di essere lui e vi aveva acconsentito. C fatturava, per il trasferimento dell'autoveicolo usato, un importo pari a EUR 52 100,84, oltre a EUR 9 899,16 a titolo di IVA, mentre W emetteva per il ricorrente una fattura di EUR 64 705,88, oltre a EUR 12 294,12 a titolo di IVA, trasmessa a C che la consegnava quindi al ricorrente. Il ricorrente corrispondeva a C complessivamente EUR 77 000, che quest'ultimo tratteneva per

sé. C indicava nella propria contabilità e nelle proprie dichiarazioni fiscali soltanto un prezzo di vendita di EUR 52 100,84 oltre a EUR 9 899,16 a titolo di IVA, versando inoltre l'imposta solo nell'importo che ne derivava. W non registrava l'operazione nella propria contabilità né nelle proprie dichiarazioni fiscali, non versando pertanto alcuna imposta.

- 2 Con riguardo all'acquisto dell'autoveicolo usato, il ricorrente fa valere un'imposta assolta a monte pari a EUR 12.294,12. Il resistente ritiene invece che non sarebbe consentita al ricorrente la detrazione dell'imposta, non potendogli essere riconosciuta a causa del fatto che avrebbe dovuto sapere dell'evasione commessa da C.
- 3 Sulla base del fascicolo di causa e dell'esito dell'udienza, questo Collegio ritiene che il ricorrente sarebbe stato tenuto, secondo le circostanze del caso concreto, in ragione di diverse irregolarità, ad accertare l'identità della propria controparte commerciale, potendo così constatare, da un lato, che C aveva intenzionalmente dissimulato la propria identità, senza aver alcun altro scopo che quello di evadere l'IVA derivante della vendita dell'autoveicolo usato, e, dall'altro lato, che W era indifferente ai propri obblighi fiscali e non intendeva ottemperarvi nel modo dovuto.

II.

- 4 Questa Sezione sottopone alla Corte la questione formulata nel dispositivo ai sensi dell'articolo 267, paragrafo 2, in combinato disposto con il paragrafo 1, lettera a), del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea (in prosieguo: il «TFUE»).

5 **1. Contesto normativo**

6 **a. Diritto dell'Unione**

- 7 Ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), della direttiva sul sistema dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA») è considerata cessione di beni

8 *«... il trasferimento di un bene effettuato in virtù di un contratto di commissione per l'acquisto o per la vendita».*

- 9 L'articolo 167 della direttiva medesima dispone quanto segue:

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

- 11 Il successivo articolo 168, lettera a), così recita:

12 *«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».*

13 Ai sensi del seguente articolo 178, lettera a), per poter esercitare il diritto a detrazione relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, il soggetto passivo deve soddisfare, inter alia, la condizione seguente:

14 *«essere in possesso di una fattura redatta conformemente al titolo XI, capo 3, sezioni da 3 a 6».*

15 **b. Diritto nazionale**

16 L’articolo 3, paragrafo 3, dello Umsatzsteuergesetz (legge tedesca in materia di imposta sulla cifra d’affari; in prosieguo: lo «UStG») così recita:

«In un’operazione su commissione (articolo 383 dello Handelsgesetzbuch [codice tedesco del commercio]) ha luogo una cessione tra committente e commissionario. Si considera acquirente il commissionario nella commissione alla vendita e il committente nella commissione all’acquisto».

17 Il successivo articolo 15, paragrafo 1, prima frase, punto 1, prima e seconda frase, dell’UStG, nel testo vigente negli anni controversi, è così formulato:

18 *«L’imprenditore può detrarre le seguenti imposte assolute a monte:*

1. *l’imposta dovuta per legge per cessioni e altre prestazioni di servizi effettuate da un altro imprenditore a favore della sua impresa. L’esercizio del diritto a detrazione richiede che l’imprenditore sia in possesso di una fattura emessa ai sensi degli articoli 14 e 14 a».*

19 **2. Valutazione in base alla normativa nazionale e pertinenza della questione pregiudiziale**

20 Nel caso controverso, sulla base del fascicolo di causa e dell’esito dell’udienza, si pone la questione volta a stabilire quale sia l’importo per il quale non debba riconoscersi al ricorrente la detrazione per l’acquisto dell’autoveicolo usato, dovendo egli sapere dell’evasione commessa da C.

21 Ricorrono le condizioni strutturali della detrazione dell’imposta assolta a monte di cui all’articolo 15, paragrafo 1, prima frase, punto 1, dell’UStG con riguardo all’imposta sulla cifra d’affari esposta nella fattura di W. In ragione del consenso prestato da W alle operazioni effettuate da C, si configurava un caso atipico di commissione alla vendita con la particolarità che il committente – C – era allo stesso tempo rappresentante del commissionario. Pertanto, deve concludersi che, in primo luogo, C abbia ceduto a W il veicolo successivamente trasferito dallo stesso W al ricorrente.

- 22 Tuttavia, sussistono, in linea di principio, anche le condizioni di un diniego. Secondo la giurisprudenza nazionale delle Corti supreme, in linea, a tal riguardo, con la giurisprudenza consolidata della Corte (ad esempio, ordinanza del 14 aprile 2021, C-108/20, EU:C:2021:266 – Finanzamt Wilmersdorf e la giurisprudenza ivi citata), non può essere concessa la detrazione qualora, pur ricorrendone effettivamente le condizioni, tuttavia consta che, in ragione di circostanze oggettive, il soggetto passivo sapesse oppure avrebbe dovuto sapere che, per effetto del suo acquisto, partecipava ad un'operazione iscritta in un'evasione commessa dal cedente o da un altro operatore economico in una fase antecedente o successiva della catena di cessioni (sentenza del Bundesfinanzhof [Corte tributaria federale, Germania] del 18 febbraio 2016).
- 23 Ne consegue che sarebbe possibile non riconoscere al ricorrente la detrazione dell'imposta assolta a monte pari a EUR 12.294,12, sebbene C abbia evaso solo EUR 2.394,96 a titolo di IVA e, nella catena delle prestazioni effettuate da C mediante W al ricorrente, l'imposta effettivamente versata sia inferiore all'imposta dovuta, qualora le operazioni si fossero svolte regolarmente.
- 24 3. Valutazione secondo il diritto dell'Unione**
- 25 Questo Collegio nutre dubbi sul fatto che tale conclusione sia conforme alla direttiva IVA secondo l'interpretazione fornita dalla Corte.
- 26 Il mancato riconoscimento di diritti come conseguenza della partecipazione ad un'evasione, secondo la giurisprudenza della Corte, mira ad evitare un'imposizione inesatta (v. sentenza della Grande Sezione del 7 dicembre 2010, C-285/09, EU:C:2010:742 – R, punto 52, sul diniego dell'esenzione delle cessioni intracomunitarie) e a proteggere le pretese dell'Erario (sentenze del 21 giugno 2012, C-80/11, C-142/11, EU:C:2012:373 – Mahageben e David, punto 48; del 6 dicembre 2012, C-285/11, EU:C:2012:774 – Bonik, punto 42). Esso si fonda sul fatto che occorre imputare al soggetto coinvolto in una frode fiscale i mancati introiti ad essa dovuti (sentenza del 17 ottobre 2019, C-653/18, EU:C:2019:876 – Unitel, punto 34). Ciò depone, ad avviso di questo Collegio, a favore del mancato riconoscimento di diritti solo nella misura necessaria a compensare i mancati introiti tributari.
- 27 Nell'ordinanza EU:C:2021:266, Finanzamt Wilmersdorf, sono però espresse considerazioni in merito allo scopo del diniego che andrebbe al di là del risarcimento del danno o della responsabilità per le imposte evase. In base alle osservazioni formulate nei punti 35 e seguenti di detta pronuncia, il diniego non è condizionato al fatto che il soggetto partecipa ad un'evasione abbia conseguito in tal modo un vantaggio dal punto di vista fiscale o economico, bensì esso mira ad ostacolare operazioni fraudolente privando di sbocco i beni e i servizi oggetto di un'operazione che si iscriveva in un'evasione e contribuisce quindi alla lotta all'evasione. La Corte non vi ravvisa alcuna violazione del principio di neutralità fiscale.

- 28 Ove il diniego debba limitarsi, quanto all'importo, al mancato introito tributario, esso potrebbe essere però improduttivo di effetti, ogni volta che, ai fini della determinazione del mancato introito, ci si avvalga dei soli accertamenti fiscali, in quanto il diniego è, di norma, possibile solo a seguito della scoperta dell'evasione e dunque le amministrazioni tributarie, di solito, rettificano gli errori degli accertamenti iniziali. Per contro, una comparazione tra l'imposta da accertare e quella riscossa tiene conto dell'ipotesi frequente in cui le amministrazioni tributarie, pur non riconoscendo certi diritti a seguito della scoperta dell'evasione e rettificando gli accertamenti nei confronti degli evasori, non sono però in grado di recuperare i pagamenti da effettuare successivamente sulla base degli accertamenti rettificati, in quanto gli evasori hanno già utilizzato oppure occultato gli importi evasi.
- 29 Questo Collegio, in considerazione, in particolare, della sentenza della Grande Sezione EU:C:2010:742 – R, propende per la limitazione del diniego al mancato introito tributario e per la sua determinazione in base alla comparazione dell'imposta complessivamente dovuta nella catena delle prestazioni – qualora le operazioni si fossero svolte regolarmente – e di quella effettivamente versata. Ne consegue che, nel caso controverso, il ricorrente potrebbe detrarre EUR 9.899,16 a titolo di imposta assolta a monte e che non gli dovrebbe essere riconosciuta la detrazione solo nella misura pari all'importo eccedente, corrispondente al mancato introito tributario.

[OMISSIS]