

**Causa C-794/23****Domanda di pronuncia pregiudiziale****Data di deposito:**

21 dicembre 2023

**Giudice del rinvio:**

Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa, Austria)

**Data della decisione di rinvio:**

14 dicembre 2023

**Ricorrente:**

Finanzamt Österreich

Verwaltungsgerichtshof

EU 2023/0009-2  
(numero di fascicolo  
2023/13/0014)  
14 dicembre 2023

Il Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa, Austria) (OMISSIS) pronunciandosi sul ricorso proposto dal Finanzamt Österreich, Dienststelle Niederösterreich Mitte (Ufficio delle imposte austriaco, sede di Niederösterreich Mitte) in (OMISSIS) Wiener Neustadt, (OMISSIS) avverso la sentenza del Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze, Austria) del 27 gennaio 2023, (OMISSIS) concernente, fra l'altro, l'imposta sul valore aggiunto del 2019 [con l'intervento di: P GmbH in W, rappresentata dalla LBG Burgenland Steuerberatung GmbH in (OMISSIS) Mattersburg (OMISSIS)], ha emesso la seguente

**Decisione**

Vengono sottoposte alla Corte di giustizia dell'Unione europea le seguenti questioni pregiudiziali ai sensi dell'articolo 267 TFUE:

1) Se l'articolo 203 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, debba essere interpretato nel senso che un soggetto passivo, il quale abbia effettuato una

prestazione e abbia indicato nella propria fattura un importo di imposta sul valore aggiunto (IVA) calcolato sulla base di un'aliquota errata, non è debitore, ai sensi di tale disposizione, della parte dell'IVA erroneamente fatturata qualora la prestazione indicata nella concreta fattura sia stata fornita ad un soggetto non passivo, anche laddove il suddetto soggetto passivo abbia fornito ulteriori prestazioni equivalenti ad altri soggetti passivi.

2) Se per «consumatore finale non legittimato alla detrazione dell'IVA pagata a monte» ai sensi della sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea dell'8 dicembre 2022, C-378/21, debba intendersi unicamente un soggetto non passivo oppure anche un soggetto passivo che si avvale della prestazione concreta unicamente a fini privati (oppure ad altri fini che non legittimino alla detrazione dell'IVA) e non abbia pertanto diritto alla detrazione.

3) Sulla base di quali criteri debba essere stabilito, nel caso di una fattura semplificata ai sensi dell'articolo 238 della direttiva 2006/112/CE, quali siano le fatture in relazione alle quali (se del caso nell'ambito di una stima) il soggetto passivo non è debitore dell'IVA erroneamente fatturata, in quanto non sussiste alcun rischio di perdita di gettito fiscale.

**Motivi:**

- 1 A. Fatti e procedimento:
- 2 La P GmbH è una società a responsabilità limitata di diritto austriaco. Essa gestisce un parco giochi al coperto. Nel 2019, la stessa applicava ai biglietti d'ingresso al parco giochi al coperto (corrispettivo per i suoi servizi) l'aliquota IVA del 20%. Al momento del pagamento del corrispettivo, essa emetteva fatture (scontrini del registratore di cassa) ai suoi clienti, le quali costituivano fatture di modico valore ai sensi dell'articolo 11, paragrafo 6, dell'UStG 1994 (legge austriaca relativa all'imposta sul valore aggiunto del 1994) (fatture semplificate ai sensi dell'articolo 238 della direttiva 2006/112/CE). Successivamente, la P GmbH rettificava la propria dichiarazione IVA, poiché ai biglietti di ingresso avrebbe dovuto essere applicata l'aliquota ridotta del 13%. La P GmbH non forniva i propri servizi esclusivamente a soggetti non passivi (non imprenditori).
- 3 Con decisione del 18 gennaio 2021, l'Ufficio delle imposte fissava l'IVA per il 2019. Secondo la motivazione di tale decisione, la P GmbH avrebbe tassato al 20% i proventi dai biglietti di ingresso ai parchi giochi al coperto; l'IVA sarebbe stata indicata sugli scontrini emessi con il registratore di cassa. Una rettifica dell'aliquota IVA del 20% effettuata a posteriori per il 2019 non sarebbe ammissibile, poiché né le fatture potrebbero essere rettificate né gli accrediti risultanti dalla differenza di IVA potrebbero essere trasferiti ai clienti dell'impresa. L'IVA del 20% dovrebbe pertanto essere imposta sia in base alla contabilità sia in forza dell'arricchimento senza causa.
- 4 La P GmbH impugnava tale decisione. Essa faceva valere che le prestazioni sarebbero state fornite «in pratica esclusivamente» a privati non legittimati alla

detrazione dell'IVA. Un rischio di perdita di gettito fiscale avrebbe pertanto dovuto essere escluso. Non sarebbe di conseguenza necessaria una rettifica formale della fattura né la comunicazione della rettifica al destinatario della fattura.

- 5 Con decisione del 21 giugno 2021, il Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze) ha investito la Corte di giustizia di un rinvio pregiudiziale.
- 6 Con sentenza dell'8 dicembre 2022, *Finanzamt Österreich*, C-378/21, la Corte di giustizia ha dichiarato quanto segue:

«L'articolo 203 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva (UE) 2016/1065 del Consiglio, del 27 giugno 2016 deve essere interpretato nel senso che un soggetto passivo, il quale abbia prestato un servizio e abbia indicato nella propria fattura un importo di imposta sul valore aggiunto (IVA) calcolato sulla base di un'aliquota errata, non è debitore, ai sensi di tale disposizione, della parte dell'IVA erroneamente fatturata qualora non vi sia alcun rischio di perdita di gettito fiscale in quanto i destinatari di tale servizio sono esclusivamente consumatori finali non legittimati alla detrazione dell'IVA pagata a monte».

- 7 Con la sentenza impugnata dinanzi al Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa), il Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze) ha modificato l'avviso di accertamento dell'imposta sul valore aggiunto del 2019.
- 8 Il Bundesfinanzgericht è partito dal presupposto che avessero usufruito delle prestazioni della P GmbH «(quasi) esclusivamente» clienti, i quali, in quanto consumatori finali, non avrebbero potuto far valere il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte. A parte una stima dello 0,5% del fatturato globale del parco giochi al coperto, non sussisterebbe un rischio di perdita del gettito IVA. Ciò si evincerebbe dalla dichiarazione dell'amministratore della P GmbH, secondo cui, nel 2019, i destinatari delle prestazioni della P GmbH erano esclusivamente consumatori finali non legittimati alla detrazione dell'IVA pagata a monte. Non vi sarebbero stati né servizi di viaggio né servizi di procacciamento. Poiché, tuttavia, non sarebbe del tutto escluso che clienti della P GmbH (a ragione o a torto) abbiano proceduto ad una detrazione dell'IVA assolta a monte dalle fatture, occorrerebbe procedere ad una stima. A causa della fortissima probabilità che le prestazioni della P GmbH siano state effettuate per uso privato dei clienti, il Bundesfinanzgericht stima che un debito d'imposta in base alla contabilità sussista per lo 0,5 % del fatturato globale. Con riferimento alle ricevute emesse (22 557 fatture in totale), ciò riguarderebbe 112 fatture circa, dalle quali (a ragione o a torto) sarebbe stata detratta l'IVA pagata a monte.
- 9 Il ricorso per "Revision" dell'Ufficio delle imposte è diretto avverso tale sentenza. L'Ufficio delle imposte sostiene che la sentenza impugnata si discosti dalla giurisprudenza della Corte di giustizia. Quest'ultima avrebbe dichiarato che un

soggetto passivo non è debitore della parte dell'IVA erroneamente fatturata qualora non vi sia alcun rischio di perdita di gettito fiscale in quanto i destinatari di tale servizio sarebbero esclusivamente consumatori finali non legittimati alla detrazione dell'IVA pagata a monte. Dalla sentenza della Corte non sarebbe desumibile una suddivisione, basata su una stima, tra consumatori finali, da un lato, e soggetti passivi, dall'altro, i quali sarebbero legittimati alla detrazione dell'IVA pagata a monte. L'esame della questione da parte della Corte avrebbe avuto luogo unicamente alla luce della premessa secondo cui i destinatari del servizio sarebbero esclusivamente consumatori finali, i quali non sarebbero legittimati alla detrazione.

10 B. Disposizioni rilevanti

11 1. Diritto nazionale

12 L'articolo 11 dell'Umsatzsteuergesetz 1994 (legge sull'imposta sulla cifra d'affari del 1994) nella versione applicabile alla controversia (BGBl. I n. 13/2014) così recita per estratto:

«(1) 1. L'imprenditore, qualora effettui operazioni ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, è legittimato ad emettere fatture. Se effettua tali operazioni per l'impresa di un altro soggetto o per una persona giuridica che non sia imprenditore, egli è obbligato ad emettere fatture. Se effettua una prestazione imponibile di contratto d'opera con materia fornita dal prestatore con riguardo a un bene immobile per un non imprenditore, egli è obbligato ad emettere fatture. L'imprenditore deve ottemperare all'obbligo di emettere una fattura entro sei mesi dall'esecuzione dell'operazione.

(...)

(6) Per le fatture il cui importo totale non supera i 400 euro, sono sufficienti le seguenti indicazioni, oltre alla data di emissione:

1. Il nome e l'indirizzo dell'imprenditore che ha effettuato la cessione o ha fornito la prestazione;
2. la quantità e la denominazione commerciale usuale dei beni ceduti o il tipo e l'entità di altra prestazione;
3. la data della cessione o di altra prestazione o il periodo di riferimento della prestazione;
4. l'ammontare risultante dalla somma del corrispettivo con l'importo dell'imposta relativa alla cessione o ad altra prestazione, e
5. l'aliquota dell'imposta.

(...)

(12) Se nella fattura per la cessione o altra prestazione l'imprenditore ha indicato separatamente un importo di imposta non dovuto per l'operazione ai sensi della presente legge federale, egli è tenuto a versare tale importo in base alla fattura, qualora non ne effettui la conseguente rettifica nei confronti del cessionario o del destinatario dell'altra prestazione. In caso di rettifica si applica *mutatis mutandis* l'articolo 16, paragrafo 1».

13 2. Diritto dell'Unione

14 L'articolo 193 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, stabilisce quanto segue:

«L'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, eccetto che nei casi in cui l'imposta è dovuta da una persona diversa in virtù degli articoli da 194 a 199 ter e 202».

15 L'articolo 203 di tale direttiva così recita:

«L'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura».

16 L'articolo 220, paragrafo 1, della direttiva così recita per estratto:

«Ogni soggetto passivo assicura che sia emessa una fattura, da lui stesso, dall'acquirente o dal destinatario o, in suo nome e per suo conto, da un terzo, nei casi seguenti:

1) per le cessioni di beni o le prestazioni di servizi che effettua nei confronti di un altro soggetto passivo o di un ente non soggetto passivo;

(...))».

17 C. Illustrazione delle questioni pregiudiziali

18 Il Bundesfinanzgericht aveva espressamente affermato, nella motivazione del suo rinvio pregiudiziale del 21 giugno 2021, che i clienti della P GmbH sarebbero stati, nel 2019, «esclusivamente consumatori finali non legittimati alla detrazione dell'IVA pagata a monte».

19 Siffatta ipotesi di fatto del Bundesfinanzgericht era stata messa in discussione già nell'ambito del procedimento pregiudiziale (v. in particolare le conclusioni dell'avvocato generale dell'8 settembre 2022, C-378/21, paragrafo 38 e segg.). Nella sentenza dell'8 dicembre 2022, C-378/21, la Corte non si è soffermata su siffatte considerazioni dell'avvocato generale. Nella sua sentenza, la Corte ha indicato che le questioni sollevate dal giudice del rinvio si basavano sul presupposto dell'assenza di rischio di perdita di gettito fiscale, in quanto la clientela della P GmbH sarebbe stata costituita esclusivamente da consumatori finali non legittimati alla detrazione dell'IVA fatturata a loro carico dalla P

GmbH. È «soltanto alla luce di tale presupposto» che la Corte ha esaminato la prima questione (punto 18).

- 20 A seguito della riassunzione del procedimento [dopo la pronuncia della Corte nella causa C-378/21, ndt], il Bundesfinanzgericht si è discostato da detta ipotesi di fatto. Esso parte adesso dal presupposto che non sia escluso che la clientela della P GmbH (a ragione o a torto) abbia proceduto ad una detrazione dell'IVA. Esso ha stimato allo 0,5% del fatturato globale la parte di tale clientela (ovvero circa 112 fatture su un totale di 22 557 fatture).
- 21 Proprio alla luce del fatto che la risposta della Corte nel precedente procedimento pregiudiziale è stata espressamente fondata sulla circostanza che la totalità della clientela della P GmbH fosse costituita da consumatori finali non legittimati alla detrazione dell'IVA, non è chiaro cosa debba valere se anche una minima parte della clientela della P GmbH fosse costituita da persone che sono soggetti passivi (imprenditori). Un rischio di perdita di gettito fiscale non è pertanto escluso (quantomeno nella sua totalità).
- 22 Se ne potrebbe dedurre che, alla luce del fatto che non si è effettivamente proceduto ad una rettifica delle fatture (i destinatari della prestazione non sono stati indicati nelle «fatture di modico valore» e non sono pertanto noti), il rischio di perdita di gettito fiscale non è stato nel complesso rimosso tempestivamente ed integralmente, cosicché la P GmbH è debitrice integralmente dell'importo IVA esposto in tutte le fatture.
- 23 Secondo le affermazioni dell'avvocato generale, l'articolo 203 della direttiva si riferisce, per contro, alla singola fattura errata. Da ciò si potrebbe desumere che un rischio di perdita di gettito fiscale sussiste unicamente in relazione a quelle fatture rilasciate a soggetti passivi (imprenditori) (anche qualora il destinatario della prestazione non sia indicato nella fattura).
- 24 Nel caso in cui rilevi la singola fattura errata, resta ancora aperta la questione dei criteri in base ai quali debbano essere individuate (eventualmente anche tramite una stima) le fatture in relazione alle quali sussiste un rischio di perdita di gettito fiscale. Non è chiaro, in tale contesto, come debba essere intesa la nozione di «consumatore finale non legittimato alla detrazione dell'IVA pagata a monte». È dubbio se per consumatore finale in tal senso debba essere inteso soltanto un soggetto non passivo, oppure anche un soggetto passivo che si avvale della prestazione concreta unicamente a fini privati (oppure ad altri fini che non legittimano alla detrazione dell'IVA) e non ha pertanto diritto alla detrazione.
- 25 Il rischio di perdita di gettito fiscale in caso di indicazione di un'aliquota d'imposta eccessiva – come è pacificamente avvenuto nel caso di specie – è dovuto al fatto che il destinatario della prestazione farà valere imposte assolute a monte per un ammontare eccessivo. Ciò riguarderà soprattutto quei casi in cui soggetti passivi (imprenditori) si avvalgono delle prestazioni della P GmbH quali prestazioni a monte per le proprie prestazioni imponibili (ad esempio – come

indicato dall'avvocato generale nelle sue conclusioni, paragrafo 39 –: un fotografo lavoratore autonomo che vende le foto scattate al parco giochi). In tal caso sussiste il rischio che l'imposta assoluta a monte venga effettivamente fatta valere a ragione sotto il profilo dell'*an*, ma a torto sotto il profilo del *quantum* (poiché eccessiva).

- 26 Ciò può tuttavia riguardare anche quei casi in cui soggetti passivi (imprenditori) si avvalgono delle prestazioni a fini privati (oppure ad altri fini che non legittimano alla detrazione dell'IVA) (ad esempio in caso di foto private: imprenditori che si recano al parco giochi con i propri figli) e fanno pertanto valere a torto anche sotto il profilo dell'*an* l'imposta assoluta a monte. Il Verwaltungsgerichtshof parte dal presupposto che possa rilevare, al riguardo, anche il tipo di prestazione effettuata. Appare ovvio che, ad esempio, le prestazioni offerte da un parco giochi al chiuso, proprio in quanto vengono in considerazione solo in via eccezionale come prestazioni a monte per una prestazione imprenditoriale, vengano anche fatte valere a torto sotto il profilo dell'*an* (e nella specie anche sotto il profilo del *quantum*) solo in via eccezionale come imposte assolute a monte dal soggetto passivo destinatario di siffatta prestazione.
- 27 Per contro, qualora il destinatario della prestazione sia un soggetto non passivo, non sussisterà in generale il rischio che venga fatto valere l'importo esposto nella fattura (nell'*an* e nel *quantum*).
- 28 Al riguardo, potrebbe tuttavia essere semmai necessario tenere conto del fatto che le fatture emesse sono «fatture di modico valore», cosicché da esse non risulta in particolare il destinatario della prestazione. Non potrebbe pertanto neanche essere escluso che un soggetto passivo che non ha ricevuto siffatte prestazioni faccia un uso abusivo di tale fattura (v., in relazione a possibili condotte abusive, ad es. le conclusioni dell'avvocato generale del 21 settembre 2023, C-442/22, paragrafo 2).
- 29 Nel complesso, l'interpretazione del diritto dell'Unione in relazione a siffatte questioni non si impone con un'evidenza tale da non lasciar adito a ragionevoli dubbi (v. sentenza della Corte del 4 ottobre 2018, Commissione/Repubblica francese, C-416/17, punto 110).
- 30 Le questioni vengono pertanto sottoposte in via pregiudiziale alla Corte di giustizia ai sensi dell'articolo 267 TFUE.

(OMISSIS)