

Causa C-442/22**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

5 luglio 2022

Giudice del rinvio:

Naczelny Sąd Administracyjny (Polonia)

Data della decisione del rinvio:

26 maggio 2022

Ricorrente:

P Sp. z o.o.

Resistente:

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (Polonia)

Oggetto del procedimento davanti al giudice nazionale

Ricorso per cassazione dinanzi al Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia; in prosieguo: la «Corte suprema amministrativa») contro la sentenza del Wojewódzki Sąd Administracyjny w Lublinie (Tribunale amministrativo del voivodato di Lublino, Polonia) del 23 febbraio 2018, recante rigetto del ricorso della P sp. z o. o. contro il provvedimento del Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Lublinie (Direttore dell'amministrazione fiscale di Lublino, Polonia) del 31 ottobre 2017, recante conferma del provvedimento del Naczelnik Urzędu Skarbowego w P. (capo dell'ufficio fiscale di P., Polonia), del 15 marzo 2017, recante un avviso di accertamento a carico della P sp. z o.o. dell'ammontare dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») per il periodo dal gennaio 2010 all'aprile 2014 in relazione alla prassi di una dipendente di tale società, di emettere fatture IVA false (cosiddette fatture «inesistenti»).

Oggetto e fondamento normativo del rinvio pregiudiziale

Il giudice del rinvio sottopone alla Corte di giustizia una questione pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267 del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea e mira a stabilire se, nel caso in cui un dipendente di un soggetto passivo dell'IVA, all'insaputa e senza il consenso di tale soggetto passivo, emetta una fattura falsa con l'indicazione dell'IVA, la persona che dichiara l'IVA sulla fattura e che è pertanto obbligata a pagare l'IVA debba, ai sensi dell'articolo 203 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, essere considerato il soggetto passivo, i cui dati sono stati illecitamente utilizzati in tale fattura, o il dipendente, che ha illegalmente inserito l'IVA in tale fattura utilizzando i dati del soggetto passivo dell'IVA, il suo datore di lavoro. La rilevanza della mancanza di diligenza da parte del datore di lavoro nella supervisione del dipendente. Responsabilità oggettiva

Questioni pregiudiziali

1) Se l'articolo 203 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), (...) debba essere interpretato nel senso che, nell'ipotesi in cui un dipendente di un soggetto passivo dell'IVA emetta una fattura falsa, con applicazione dell'IVA, sulla quale vengono indicati i dati del datore di lavoro come dati del soggetto passivo, all'insaputa e senza il suo consenso, come soggetto che dichiara l'IVA in fattura, obbligato a pagare l'IVA debba ritenersi:

- il soggetto passivo dell'IVA i cui dati sono stati illecitamente utilizzati in fattura o
- il dipendente che illecitamente ha dichiarato l'IVA in fattura, utilizzando i dati del soggetto avente la qualifica di soggetto passivo dell'IVA.

2) Se al fine di stabilire chi debba essere considerato, ai sensi dell'articolo 203 della citata direttiva 2006/112/CE del Consiglio, il soggetto che dichiara l'IVA in una fattura e che è obbligato al pagamento dell'IVA nelle circostanze di cui alla questione sub 1, sia rilevante (...) il fatto che al soggetto passivo dell'IVA, che assume il dipendente che ha dichiarato illegalmente i dati del soggetto passivo che lo assume in fattura IVA, possa imputarsi la mancanza di adeguata diligenza nel controllare il dipendente.

Disposizioni del diritto dell'Unione rilevanti

Articolo 203 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune di imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1):

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

Disposizioni di diritto nazionale rilevanti

Articolo 108, paragrafo 1, della ustawa z dnia 11 marca 2004 r. o podatku od towarów i usług [legge dell'11 marzo 2004, che disciplina l'imposta sul valore aggiunto (Dz.U. del 2011, n. 177, posizione 1054, e successive modifiche) (in prosieguo: la «legge sull'IVA»):

«Una persona giuridica, un'unità organizzativa non avente personalità giuridica o una persona fisica, qualora emettano una fattura in cui dichiarino l'importo dell'imposta, sono obbligati a pagarla».

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 La società P sp. z o. o., ricorrente, negli anni dal 2001 al 2015 ha operato nell'ambito della vendita di carburanti, della costruzioni di edifici, editoriale e della locazione di spazi commerciali. La società teneva una contabilità completa ed era un soggetto passivo dell'IVA registrato, che aveva in media 14 dipendenti e un collaboratore esterno.
- 2 A seguito di una verifica fiscale incrociata effettuata dall'amministrazione tributaria, è stato accertato che la società ricorrente ha emesso, tra il gennaio 2010 e l'aprile 2014, 1 679 fatture IVA false per un importo totale di IVA pari a 1 497 847 złoty polacchi (PLN) (le cosiddette fatture «inesistenti», che non riflettono reali vendite di beni) in favore di soggetti che avevano liquidato l'IVA dichiarata su tali fatture. Tali fatture false non sono state registrate nel registro delle vendite della società ricorrente e l'IVA che vi figurava non è stata né versata allo Stato né liquidata dalla società stessa.
- 3 L'emissione delle fatture false era collegata alle reali vendite registrate dalla società ricorrente attraverso i registratori di cassa di una stazione di servizio. A tal fine, le copie di dette false fatture IVA erano accompagnate da ricevute fiscali che in realtà derivavano da operazioni effettuate con soggetti diversi da quelli indicati nelle fatture IVA emesse.
- 4 Il presidente del consiglio di amministrazione della società ricorrente, a seguito dei risultati della verifica fiscale, ha condotto una propria indagine interna sulla vicenda, dalla quale è emerso che le cosiddette fatture IVA «vuote» sono state emesse e scambiate all'insaputa e senza il consenso del consiglio di amministrazione della società da una dipendente della stessa, P. K.
- 5 P. K. era stata assunta presso una stazione di servizio della società ricorrente in qualità di direttrice, dal 25 novembre 2005 al 24 maggio 2014, data in cui il suo rapporto di lavoro è stato risolto ai sensi dell'articolo 52 del codice del lavoro, per violazione dei doveri del dipendente. Tra i suoi compiti era previsto quello di gestire il registratore di cassa, redigere le fatture e preparare i documenti per la capo commercialista.

- 6 Dalle dichiarazioni di P.K. emerge che, a partire dal 2010, essa ha emesso fatture cumulative relative alle ricevute fiscali raccolte da dipendenti della stazione di servizio da lei gestita. Le ricevute fiscali venivano raccolte dai bidoni della spazzatura e tutti i dipendenti che raccoglievano le ricevute ne traevano un beneficio economico. Per ogni fattura nel locale caldaia venivano conservate le ricevute separate, catalogate in base agli anni, in modo che le fatture emesse non fossero inesistenti e che la procedura non danneggiasse la società ricorrente. Le fatture false erano conservate in un computer dell'ufficio (in un file non visibile senza parola d'ordine). P.K. emetteva tali fatture in un formato diverso da quello corretto, sempre quando era assente il suo sostituto, e non stampava copie delle fatture per non creare un «archivio cartaceo» e, poiché si trattava di fatture connesse alle ricevute fiscali, non le trasmetteva alla contabilità. Essa ha utilizzato i dati della società ricorrente, indicandola come emittente della fattura e utilizzando il codice fiscale di partita IVA della stessa. Le fatture recavano la firma e il timbro di P.K. e dal 2014 la firma informatica senza timbro. Tutti i dipendenti che hanno collaborato ne hanno tratto un beneficio economico. I dipendenti ricevevano denaro per un numero di litri di carburante pari a quello indicato dalle ricevute fiscali fornite, che venivano utilizzate per emettere una fattura falsa.
- 7 A seguito dell'esito della verifica fiscale, il capo dell'ufficio imposte di P. ha emesso nei confronti della società ricorrente un avviso di accertamento dell'importo dell'IVA dovuta in relazione alla prassi di emissione di fatture false, tra il gennaio 2010 e l'aprile 2014.
- 8 Dopo aver esaminato il ricorso avverso tale avviso, il direttore dell'amministrazione tributaria di L, con decisione del 31 ottobre 2017, l'ha confermato integralmente.
- 9 Sulla base delle circostanze accertate, entrambe le autorità fiscali hanno convenuto, e le parti non lo hanno contestato, che le fatture false documentavano forniture di beni e servizi che non sono state realmente effettuate. Tali fatture simulavano l'effettivo svolgimento delle operazioni al fine di conseguire un indebito rimborso fiscale. Le autorità fiscali hanno ritenuto che il datore di lavoro non abbia adottato la dovuta diligenza al fine di evitare l'emissione di fatture IVA false. I compiti di P.K. non erano precisamente definiti per iscritto. L'ampio ventaglio delle sue competenze includeva il diritto di emissione delle fatture IVA relative alle ricevute fiscali al di fuori del sistema BOS in formato excel, senza un'ulteriore approvazione da parte del datore di lavoro. Poiché il presidente del consiglio di amministrazione della società ricorrente era a conoscenza del fatto che nelle stazioni di servizio venivano emesse fatture relative alle ricevute fiscali, e quindi senza un controllo contabile, poteva e doveva prevedere che ciò avrebbe facilitato l'emissione di fatture non veritiere. È stata la mancanza di un'adeguata vigilanza e organizzazione a portare il presidente della società a scoprire la prassi in questione solo dopo una verifica incrociata da parte dell'autorità fiscale.

- 10 Secondo le autorità amministrative, P.K. non era un terzo rispetto alla società ricorrente, ma il direttore di una stazione di proprietà della società, un dipendente autorizzato a emettere fatture e responsabile di una squadra di dipendenti.
- 11 Le autorità hanno inoltre stabilito che, nonostante le misure adottate per escludere dalla contabilità i contraenti che si sono avvalsi di tali false fatture IVA, si erano verificate riduzioni di imposta che non erano state impedito in tempo utile e che pertanto era giustificata l'applicazione dell'articolo 108, paragrafo 1, della legge sull'IVA al caso in questione.
- 12 Con sentenza del 23 febbraio 2018, il Tribunale amministrativo del voivodato ha respinto il ricorso della società ricorrente contro la decisione del direttore dell'amministrazione fiscale di Lublino, accogliendo l'argomentazione dell'autorità emittente.
- 13 La società ricorrente, ai sensi dell'articolo 173, paragrafo 1, della ustawa z dnia 30 sierpnia 2002 r. Prawo o postępowaniu przed sądami administracyjnymi [legge del 30 agosto 2002, recante il codice di procedura amministrativa, Polonia (Dz.U. del 2019, punto 2325, e successive modifiche)], ha presentato ricorso per cassazione contro la citata sentenza.

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

- 14 Nel ricorso per cassazione, la società ricorrente lamenta:
 - 1) La violazione dell'articolo 108, paragrafo 1, derivante da una sua errata applicazione, in considerazione del fatto che:
 - a) non è stata una persona giuridica, cioè la società ricorrente, a emettere le fatture, ma una persona fisica, una sua dipendente, nell'intento di creare i presupposti per una detrazione illegale dell'imposta da parte dei soggetti suoi collaboratori. Così facendo, essa ha agito come terzo, al di fuori dell'oggetto del rapporto giuridico tra lei e il suo datore di lavoro e violando l'ambito della sua competenza di emettere fatture a «persone aventi diritto». La stessa ha indicato la società ricorrente nelle fatture all'insaputa e senza il consenso di quest'ultima.
 - b) i soggetti indicati come destinatari delle fatture sono stati obbligati a rimborsare l'importo dell'imposta risultante dalla riduzione dell'obbligazione tributaria, pertanto non si è verificata alcuna diminuzione delle entrate tributarie. L'obiettivo principale dell'articolo 203 della direttiva 2006/112/CE e dell'articolo 108, paragrafo 1, della legge sull'IVA, che la recepisce nell'ordinamento polacco, è quello di prevenire la perdita di gettito fiscale causata dalla detrazione illegale dell'imposta indicata in fattura da parte del destinatario della stessa, e non di introdurre una sanzione volta a imporre ad un soggetto passivo l'obbligo di pagare un determinato importo a causa dell'emissione di una fattura falsa a sua insaputa o senza il suo consenso.

2. La violazione dell'articolo 108, paragrafo 1, derivante da una sua errata interpretazione in quanto nella sentenza è stato stabilito che:

a) «riconoscere l'assenza di responsabilità del datore di lavoro per i suesposti motivi comporterebbe il trasferimento di tale responsabilità degli imprenditori allo Stato, il che è inaccettabile». Tuttavia, secondo una corretta interpretazione letterale di tale disposizione, in assenza di responsabilità della persona giuridica, datore di lavoro, non vi è alcun trasferimento di responsabilità allo Stato, ma la responsabilità per l'emissione di fatture false ricade sulla persona fisica che le ha effettivamente emesse.

b) l'emissione di una fattura da parte di una persona giuridica è un atto illecito di un suo dipendente, che utilizza i dati del datore di lavoro, identificandolo come emittente della fattura e violando così l'ambito della competenza a emettere fatture IVA ai «soggetti aventi diritto». Tuttavia, la società ricorrente non ha prestato, al dipendente, il consenso esplicito o implicito a compiere tali atti illeciti, condizione necessaria per attribuire la responsabilità alla società ai sensi di tale disposizione.

c) perché una persona giuridica possa ritenersi responsabile ai sensi di tale disposizione è sufficiente che il suo organo potesse venire a conoscenza del comportamento illecito del suo dipendente in considerazione della durata prolungata di tale comportamento. Tuttavia, ai fini dell'applicazione di tale disposizione è necessario che l'organo della persona giuridica sia effettivamente a conoscenza e abbia accettato la procedura di emissione di fatture false. L'eventuale negligenza nella gestione della persona giuridica e la colpa nel consentire tale modus operandi del dipendente della società, tale da aver comportato una riduzione del gettito fiscale per l'Erario, potrebbe soltanto fondare una responsabilità risarcitoria della persona giuridica, basata su norme distinte.

15 Il resistente nel procedimento conferma la propria posizione espressa nelle precedenti fasi del procedimento.

Breve motivazione del rinvio pregiudiziale

16 Secondo la Corte suprema amministrativa, la risoluzione del ricorso per cassazione in esame richiede una risposta da parte della Corte di giustizia dell'Unione europea alla questione relativa all'interpretazione e alle regole di applicazione dell'articolo 203 della direttiva 2006/112/CE, che è stato recepito in diritto polacco dall'articolo 108, paragrafo 1, della legge sull'IVA.

17 La controversia tra le parti del procedimento verte, in sostanza, sulla questione se, nel caso in cui un dipendente di un soggetto passivo dell'IVA emetta una falsa fattura IVA all'insaputa e senza il consenso di quest'ultimo, la persona che espone l'IVA in fattura e che è debitrice dell'IVA debba essere considerata, ai sensi dell'articolo 203 della direttiva 2006/112/CE, il soggetto passivo i cui dati sono stati illecitamente utilizzati in fattura o il dipendente che ha illecitamente esposto l'IVA in fattura, utilizzando i dati del soggetto passivo dell'IVA.

- 18 Nei casi aventi ad oggetto circostanze di fatto simili alla presente causa, i tribunali amministrativi nazionali hanno assunto due diverse posizioni sull'interpretazione di tale disposizione.
- 19 Secondo la prima posizione, «in base a tali elementi non è fondato stabilire l'obbligo di versare l'imposta a carico del dipendente colpevole di aver emesso le fatture contestate, in quanto la norma si riferisce al soggetto che compare in fattura come emittente, ossia colui che effettua la vendita» (v., ad esempio, la sentenza della Corte suprema amministrativa del 10 aprile 2013, numero di ruolo I FSK 362/12). I sostenitori di tale tesi sottolineano il ruolo svolto dal dipendente che emette le fatture. Il rapporto di lavoro del dipendente e le competenze attribuitegli fanno sì che la sua partecipazione alla procedura di emissione di fatture false non possa essere ignorata. L'imprenditore si assume il rischio inerente allo svolgimento dell'attività di impresa, alla selezione dei dipendenti e al controllo delle loro mansioni. Ritenere, su tali basi, il datore di lavoro non responsabile avrebbe l'effetto di spostare la responsabilità per lo svolgimento dell'attività d'impresa allo Stato, il che non può essere accettato. Tale tesi è stata adottata dal giudice di primo grado nel caso di specie.
- 20 I sostenitori della seconda posizione affermano, invece, che un soggetto i cui dati siano stati illecitamente utilizzati nel contenuto della fattura e al quale altri soggetti si sono illecitamente «sostituiti» non assume la qualifica di emittente della fattura, obbligato al pagamento dell'imposta ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 1, della legge sull'IVA. Ciò si applica anche all'ipotesi in cui i dati di una persona, che è un soggetto passivo IVA, siano stati utilizzati illegalmente (v. sentenza della Corte suprema amministrativa del 27 giugno 2017, numero di ruolo I FSK 1459/15). Si sostiene, infatti, che l'interpretazione dell'articolo 108, paragrafo 1, della legge sull'IVA non può portare all'imposizione dell'obbligo di pagare l'imposta indicata in fattura a un soggetto che non ha nulla a che fare con l'emissione della fattura. In tale disposizione è stato stabilito che è obbligato al pagamento dell'imposta il soggetto che «emette una fattura» e non il soggetto i cui dati sono inseriti nella fattura come dati dell'emittente.

In altre parole, se a causa del comportamento illecito di un'altra persona su una fattura viene indicato come emittente un soggetto che non era a conoscenza dell'emissione della fattura, che non ha acconsentito alla sua emissione e non ha effettivamente emesso o fatto emettere la fattura e non l'ha messa legalmente in circolazione, tale soggetto non può essere considerato l'emittente della fattura ai sensi dell'articolo 108, paragrafo 1, della legge sull'IVA.

- 21 Qualora dovesse adottarsi la prima posizione, ossia che il soggetto che espone l'IVA in fattura in tali circostanze, e che è quindi tenuto a pagarla ai sensi dell'articolo 203 della direttiva 2006/112/CE, sia il soggetto indicato in fattura come emittente, anche nel caso in cui il dipendente frodi il datore di lavoro, che non sia a conoscenza della fatturazione falsa, si dovrà rispondere alla domanda se tale soggetto sia responsabile dell'emissione di fatture false in base a una responsabilità oggettiva, per il solo fatto che la persona da lui assunta abbia

emesso la fattura, o per colpa nella vigilanza, per non aver esercitato l'adeguata diligenza nell'organizzazione dell'impresa, in particolare per aver affidato a propri dipendenti il compito di emettere le fatture. Nella seconda ipotesi, il datore di lavoro potrebbe liberarsi dalla responsabilità se non gli si potesse attribuire una mancanza di adeguata diligenza. Si pone quindi la domanda se, in una situazione del genere, nessuno sia obbligato a pagare l'IVA illecitamente esposta in fattura o se la responsabilità ricada sul dipendente che ha illecitamente dichiarato l'IVA.

- 22 D'altro canto, ritenere che il soggetto che ha dichiarato l'IVA in fattura e che è obbligato a pagarla sia la persona (il dipendente) che ha effettivamente dichiarato l'IVA in fattura, utilizzando i dati del datore di lavoro senza che quest'ultimo ne fosse a conoscenza o avesse dato il suo consenso, comporterebbe il rischio di inadempimento dell'obbligo di cui all'articolo 203 della direttiva, a causa della situazione patrimoniale di tale persona. Tuttavia, non c'è dubbio che sia effettivamente tale persona ad aver dichiarato l'IVA nella fattura emessa illegalmente. Per questo motivo tale persona, come è avvenuto anche nella presente causa, viene solitamente accusata in un procedimento penale, il che dimostra che gli organi inquirenti attribuiscono la responsabilità alla persona che ha effettivamente emesso la fattura IVA e non al soggetto passivo i cui dati sono stati utilizzati illecitamente. Ciò suggerirebbe che anche dal punto di vista fiscale sia la persona (il dipendente) che effettivamente commette la frode fiscale, emettendo una fattura falsa con indicazione dell'IVA, ad essere obbligata a pagare ai sensi dell'articolo 203 della direttiva 2006/112/CE, piuttosto che il soggetto i cui dati sono stati utilizzati a sua insaputa.