

Causa C-101/24**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98,
paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte****Data di deposito:**

7 febbraio 2024

Giudice del rinvio:

Bundesfinanzhof (Germania)

Data della decisione di rinvio:

23 agosto 2023

Resistente in primo grado e ricorrente per cassazione:

Finanzamt Hamburg-Altona

Ricorrente in primo grado e resistente in cassazione:

XYRALITY GmbH

Oggetto del procedimento principale

Direttiva 2006/112 – Fornitura di servizi elettronici (applicazioni di giochi per dispositivi terminali mobili) attraverso un negozio di applicazioni informatiche – Luogo della prestazione di servizi nel periodo antecedente al 1° gennaio 2015 – Sede del gestore del negozio di applicazioni o sede dell'entità sviluppatrice delle applicazioni

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Interpretazione del diritto dell'Unione, articolo 267 TFUE

Vorlagefragen

- 1) Se, in circostanze come quelle di cui al procedimento principale, nelle quali un soggetto passivo tedesco (sviluppatrice di applicazioni) ha fornito, prima del 1° gennaio 2015, una prestazione di servizi attraverso strumenti elettronici a persone residenti nel territorio comunitario che non sono

soggetti passivi (clienti finali) per il tramite di un negozio di applicazioni informatiche («app store») di un soggetto passivo irlandese, debba essere applicato l'articolo 28 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, con la conseguenza che il soggetto passivo irlandese viene trattato come se avesse ricevuto tali prestazioni di servizi dalla sviluppatrice e le avesse fornite ai clienti finali, in quanto soltanto nelle conferme d'ordine, rilasciate ai clienti finali, l'app store ha menzionato la sviluppatrice come soggetto autore della prestazione ed ha esposto l'imposta sulla cifra d'affari tedesca.

- 2) In caso di soluzione affermativa della questione 1): se il luogo della prestazione di servizi eseguita – in virtù della *fiction iuris* di cui all'articolo 28 della direttiva [2006/112] – dalla sviluppatrice a favore dell'app store si trovi, ai sensi dell'articolo 44 di detta direttiva, in Irlanda oppure, ai sensi dell'articolo 45 della medesima direttiva, nella Repubblica federale di Germania.
- 3) Nel caso in cui, sulla base delle risposte fornite alle questioni 1) e 2), la sviluppatrice non abbia effettuato prestazioni di servizi nella Repubblica federale di Germania: se sussista un debito di imposta della sviluppatrice per imposta sulla cifra d'affari tedesca ai sensi dell'articolo 203 della direttiva [2006/112] per il fatto che l'app store, in conformità agli accordi presi, nelle sue conferme d'ordine trasmesse per e-mail ai clienti finali ha nominato detta sviluppatrice quale fornitore della prestazione ed ha esposto importi per imposta sulla cifra d'affari tedesca, malgrado che i clienti finali non siano legittimati a detrarre l'imposta pagata a monte.

Disposizioni di diritto dell'Unione richiamate

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nel testo di cui alla direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che modifica la direttiva 2006/112/CE per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi (in prosieguo: la «direttiva 2006/112»), in particolare articoli 28, 44, 45 e 203

Regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112, nel testo di cui al regolamento di esecuzione (UE) del Consiglio n. 1042/2013, del 7 ottobre 2013, che modifica il regolamento di esecuzione n. 282/2011 per quanto riguarda il luogo delle prestazioni di servizi (in prosieguo: il «regolamento di esecuzione n. 282/2011»), in particolare articolo 9 bis

Norme nazionali richiamate

Umsatzsteuergesetz [legge in materia di imposta sulla cifra d'affari] (UStG), in particolare, articolo 3, paragrafo 11, e articolo 3a, paragrafi 1 e 2

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 Le parti del procedimento controvertono sulla tassazione IVA da applicare ai cosiddetti acquisti *in-app* negli anni dal 2012 al 2014 (anni controversi), quando l'articolo 9 bis del regolamento di esecuzione n. 282/2011 non era ancora entrato in vigore.
- 2 La parte ricorrente in primo grado e resistente nel giudizio di cassazione (in prosieguo: la «ricorrente»), un soggetto passivo con sede nella Repubblica federale di Germania, sviluppa e distribuisce applicazioni di giochi per dispositivi terminali mobili. Per la distribuzione essa utilizza, tra l'altro, una piattaforma digitale di distribuzione per software con base su Internet (cosiddetto «app store»). Fino al 31 dicembre 2014 l'app store è stato gestito dalla X avente sede in Irlanda. Negli anni controversi i clienti finali che utilizzavano dispositivi terminali mobili con un determinato sistema operativo potevano scaricare le app di giochi della ricorrente esclusivamente tramite l'app store.
- 3 Negli anni controversi X ha concluso con sviluppatori come la ricorrente un accordo standard relativo alla distribuzione di prodotti tramite l'app store. In base all'accordo, il venditore dei prodotti offerti tramite l'app store era lo sviluppatore degli stessi. X doveva mettere in vendita i prodotti a nome degli sviluppatori e metterli a disposizione dei clienti finali per il download e l'acquisto. A fronte di ciò X doveva ricevere una provvigione. L'operazione di pagamento doveva essere realizzata per il tramite dell'app store.
- 4 Negli anni controversi, nell'app store si trovavano a disposizione degli utenti finali varie app di giochi che potevano essere scaricate. Perlopiù questi giochi non erano opera di X, bensì degli sviluppatori stessi. Nel contesto della presentazione nell'app store, per ogni gioco veniva indicato anche il nome dello sviluppatore. Negli anni controversi la ricorrente si presentava nell'app store con la propria denominazione sociale, con la propria veste giuridica e con il proprio indirizzo.
- 5 Le app di giochi sviluppate dalla ricorrente potevano in effetti essere scaricate gratuitamente all'interno dell'app store. Tuttavia, mediante l'acquisto a pagamento di miglioramenti o altri vantaggi (acquisti *in-app*), il cliente finale poteva avanzare ad un livello superiore di gioco oppure ottenere altri vantaggi. I clienti finali potevano scegliere i miglioramenti o i vantaggi desiderati nell'app di giochi della ricorrente e farli attivare a pagamento.
- 6 La procedura per gli acquisti *in-app* avveniva per il tramite dell'app store mediante un metodo di pagamento ivi prescelto dal cliente finale. Nell'operazione di acquisto la ricorrente non veniva menzionata quale prestatore. Comparivano soltanto il logo di X e determinati link. Dopo l'operazione di acquisto, il cliente finale riceveva da X una conferma d'ordine tramite e-mail. Questa e-mail conteneva il logo dell'app store e l'indicazione che l'acquisto era stato effettuato nell'app store presso il rispettivo sviluppatore (nel presente caso, la ricorrente).

- 7 Inizialmente la ricorrente si considerava come il soggetto prestatore dei servizi ai clienti finali. Conformemente a ciò, essa dichiarava IVA tedesca per i clienti finali originari dell'Unione europea, in quanto il luogo della prestazione era, ai sensi dell'articolo 3a, paragrafo 1, dell'UStG e dell'articolo 45 della direttiva 2006/112, il luogo della sua sede, e versava l'IVA tedesca al Finanzamt [Ufficio delle entrate] (in prosieguo: il «FA»), parte resistente in primo grado e ricorrente nel giudizio di cassazione.
- 8 Il 29 gennaio 2016 la ricorrente ha presentato dichiarazioni a rettifica relative all'IVA per gli anni controversi. Essa riteneva ormai che sussistesse una prestazione di servizi per conto terzi (articolo 3, paragrafo 11, dell'UStG e articolo 28 della direttiva 2006/112). A suo dire, essa aveva fornito le proprie prestazioni di servizi ad X ed X aveva effettuato le prestazioni ai clienti finali. Il luogo di fornitura delle sue prestazioni ad X era, a suo dire, in Irlanda, ai sensi dell'articolo 3a, paragrafo 2, dell'UStG e dell'articolo 44 della direttiva 2006/112.
- 9 Il FA ha sostenuto la tesi secondo cui X doveva essere considerata unicamente quale intermediaria. Invero, le operazioni di acquisto sarebbero state di volta in volta effettuate tramite l'app store. Tuttavia, il cliente finale, in ogni singolo passaggio dell'acquisto *in-app*, sarebbe stato rinviato alle condizioni di utilizzazione. Pertanto, X avrebbe indicato al cliente finale in maniera univoca, in occasione di ogni acquisto, che le operazioni erano state eseguite per conto di un soggetto terzo e che X si limitava a riscuotere il credito. Il FA ha dunque emesso degli avvisi di accertamento per IVA dovuta nei quali le rettifiche apportate dalla ricorrente non sono state prese in considerazione.
- 10 Il Finanzgericht [Tribunale tributario] (in prosieguo: il «FG») ha accolto il ricorso proposto dalla ricorrente. Esso ha ritenuto che le operazioni della ricorrente non fossero tassabili in Germania, in quanto destinatario delle sue prestazioni di servizi era X. A suo giudizio, il luogo della prestazione era in Irlanda, ai sensi dell'articolo 3a, paragrafo 2, dell'UStG e dell'articolo 44 della direttiva 2006/112.
- 11 Contro la sentenza del Finanzgericht è diretto il ricorso per cassazione proposto dal FA dinanzi al Bundesfinanzhof [Corte tributaria federale], odierno giudice del rinvio.

Breve esposizione dei motivi del rinvio pregiudiziale

Quanto alla questione 1)

- 12 Ai sensi della giurisprudenza della Corte di giustizia, le pertinenti disposizioni contrattuali sono una circostanza di cui occorre tener conto nell'accertare chi sia il prestatore e chi sia il destinatario di una «prestazione di servizi», salvo che le disposizioni del contratto non riflettano pienamente la realtà economica e commerciale delle transazioni (v. sentenze del 20 giugno 2013, Newey, C-653/11, EU:C:2013:409, punti 43 e segg., e del 2 maggio 2019, Budimex, C-224/18,

EU:C:2019:347, punti 28 e segg.; v. anche sentenza del 24 febbraio 2022, Suzlon Wind Energy Portugal, C-605/20, EU:C:2022:116, punto 58). Allo stesso modo, la questione se il soggetto passivo abbia agito in proprio nome ma per conto di terzi deve essere esaminata in particolare sulla base dei rapporti contrattuali tra le parti (v. sentenze del 14 luglio 2011, Henfling e a., C-464/10, EU:C:2011:489, punto 42, e del 28 febbraio 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, punti 72 e segg.).

- 13 Confermando la sentenza del FG, il giudice del rinvio si discosterebbe dalla qualificazione giuridica delle operazioni imponibili effettuata da X e dalle autorità tributarie irlandesi. Il risultato sarebbe un'assenza di tassazione (eventualmente definitiva) delle operazioni.
- 14 Invero, alle autorità tributarie di uno Stato membro non è vietato assoggettare unilateralmente talune operazioni ad un trattamento fiscale in materia di IVA diverso da quello in forza del quale sono già state oggetto di imposizione in un altro Stato membro (v. sentenza del 18 giugno 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, punto 53). Tuttavia, qualora i giudici di uno Stato membro, nell'interpretare le pertinenti disposizioni del diritto dell'Unione e del diritto nazionale, accertino che una stessa operazione è oggetto di un trattamento fiscale in materia di IVA differente in un altro Stato membro, hanno l'obbligo, se le loro decisioni non possono essere oggetto di ricorso giurisdizionale di diritto interno, di sottoporre alla Corte una domanda di pronuncia pregiudiziale (sentenze del 5 luglio 2018, Marcandi, C-544/16, EU:C:2018:540, punto 3 del dispositivo e punti 63 e segg., e del 18 giugno 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, punto 51).
- 15 Secondo quanto indicato dal FA, nel caso di specie sussiste una situazione siffatta. Il FG è partito dal presupposto che X ha fornito le prestazioni ai clienti finali e che la ricorrente ha fornito le proprie prestazioni a X. Per contro, come risulta dalle constatazioni in punto di fatto del FG e dalle fatture rilasciate ai clienti finali, X è partita dal presupposto che essa ha fornito una prestazione alla ricorrente e che la ricorrente ha eseguito la sua prestazione direttamente a beneficio dei clienti finali. Pertanto, per il periodo precedente al 1° gennaio 2015, si profila la non imposizione di operazioni che sono state realizzate attraverso l'app store da X. In Irlanda queste operazioni non verrebbero tassate, in quanto l'Irlanda considera esistente un diritto di imposizione in capo allo Stato di residenza degli sviluppatori (nel presente caso, la Germania). In Germania dette operazioni non verrebbero tassate in quanto questo collegio confermerebbe la valutazione espressa dal FG, che è partito dal presupposto dell'esistenza di un diritto di imposizione dell'Irlanda.
- 16 A favore della tesi secondo cui, come ritenuto dall'Irlanda e da X, occorre ritenere che la prestazione venga fornita dalla ricorrente ai clienti finali (e deve negarsi l'esistenza di una fattispecie quale contemplata dall'articolo 3, paragrafo 11, dell'USTG e dall'articolo 28 della direttiva 2006/112) depongono le conferme d'ordine rilasciate da X, nelle quali è indicato che l'acquisto è stato effettuato

presso il rispettivo sviluppatore (nel presente caso, presso la ricorrente) nell'app store e viene esposta l'IVA tedesca (in merito all'importanza della fattura in tale contesto, v. sentenza del 28 febbraio 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, punti da 75 a 77). Inizialmente anche la ricorrente si fondava su tale assunto. Dalla genesi storica dell'articolo 9 bis del regolamento di esecuzione n. 282/2011 nonché dalla finalità perseguita dalla nuova disciplina introdotta (v., in proposito, sentenza del 28 febbraio 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, punti 15 e segg., e 52 e segg.) potrebbe parimenti doversi trarre la conclusione che, per i periodi antecedenti all'entrata in vigore della suddetta disciplina di modifica, deve essere confermato l'inquadramento della situazione sotto il profilo della normativa in materia di IVA operato dagli app store e contrattualmente convenuto con gli sviluppatori.

- 17 Tuttavia, la circostanza che l'articolo 9 bis del regolamento di esecuzione n. 282/2011 specifichi il contenuto normativo dell'articolo 28 della direttiva 2006/112 come interpretato dalla Corte di giustizia (v. sentenza del 28 febbraio 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, punto 86) potrebbe indurre a ritenere che i principi ivi stabiliti possano trovare applicazione anche alle operazioni della ricorrente negli anni controversi (v., in generale, sentenze del 16 ottobre 2014, Welmory, C-605/12, EU:C:2014:2298, punti 45 e segg., e del 15 novembre 2012, Leichenich, C-532/11, EU:C:2012:720, punto 32). Un ulteriore elemento a sostegno potrebbe essere rappresentato dalle linee guida, non vincolanti, di cui alla 93^a sessione del Comitato dell'imposta sul valore aggiunto del 1° luglio 2011 (DOCUMENTO C – taxud.c.1(2012)1410604 – 709). Il FG ha statuito che il fatto di intervenire nella conclusione dei contratti deponesse nel senso di un'attività svolta da X in proprio nome, che allo stesso modo il contenuto delle conferme d'ordine non era sufficientemente univoco e che tali conferme d'ordine erano state inoltre spedite dopo la conclusione della transazione. Pertanto, in conformità alle linee guida dell'anno 2011 potrebbe doversi ritenere che X, in sede di conclusione del contratto, non ha menzionato gli sviluppatori in maniera sufficientemente univoca quali fornitori delle prestazioni di servizi tramite mezzi elettronici e sussiste pertanto una prestazione di servizi effettuata da X ai clienti finali.

Quanto alla questione 2)

- 18 Con la questione 2) il giudice del rinvio chiede chiarimenti in merito alle conseguenze giuridiche dell'articolo 28 della direttiva 2006/112.
- 19 Nel caso in cui, a seguito della risposta alla questione 1), X dovesse essere considerato il prestatore, sussiste, tanto in base al diritto nazionale quanto secondo il diritto dell'Unione, una prestazione di servizi per conto terzi. La pertinente norma tedesca (articolo 3, paragrafo 11, dell'UStG) si basa sull'articolo 28 della direttiva 2006/112. In virtù di tale disciplina, qualora dei soggetti passivi che agiscono in nome proprio ma per conto terzi intervengano in una prestazione di servizi, si ritiene che essi abbiano personalmente ricevuto e fornito tali servizi. Essi vengono pertanto considerati come i soggetti passivi d'imposta in rapporto al

- cliente finale (v. sentenza del 16 settembre 2020, Valstybine mokesčių inspekcija, C-312/19, EU:C:2020:711, punti 49 e 52).
- 20 Queste disposizioni valgono per tutte le categorie di prestazioni di servizi (v. sentenza del 28 febbraio 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, punto 54). Esse esigono che esista un mandato per l'esecuzione del quale il commissionario interviene nella fornitura di prestazioni di servizi per conto del committente, il che presuppone la conclusione di un accordo tra il commissionario e il committente avente ad oggetto l'attribuzione del mandato in questione (sentenza del 30 marzo 2023, Gmina L., C-616/21, EU:C:2023:280, punto 32). Tale mandato deve nella specie ritenersi sussistente in virtù dei contratti conclusi tra X e la ricorrente.
 - 21 La conseguenza giuridica dell'applicazione dell'articolo 3, paragrafo 11, dell'USTG e dell'articolo 28 della direttiva 2006/112 è la *fictione iuris* di due prestazioni di servizi della stessa natura che vengono fornite una dopo l'altra (v. sentenza del 4 maggio 2017, Commissione/Lussemburgo, C-274/15, EU:C:2017:333, punto 86).
 - 22 In virtù di tale finzione si reputa che l'operatore economico, che è il commissionario, abbia in un primo momento ricevuto i servizi in questione dall'operatore per conto del quale agisce, cioè dal committente, e, in un secondo tempo, abbia fornito personalmente tali servizi al cliente (sentenze del 21 gennaio 2021, UCMR – ADA, C-501/19, EU:C:2021:50, punto 43, e del 28 febbraio 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, punto 54); egli è considerato quale prestatore del servizio (sentenza del 28 febbraio 2023, Fenix International, C-695/20, EU:C:2023:127, punto 55).
 - 23 Se la prestazione di servizi nella quale un operatore economico interviene è soggetta all'imposta sul valore aggiunto, è soggetto a tale imposta anche il rapporto giuridico tra detto operatore e l'operatore per conto del quale esso agisce (v. sentenza del 4 maggio 2017, Commissione/Lussemburgo, C-274/15, EU:C:2017:333, punto 87).
 - 24 Se la prestazione di servizi nella quale il commissionario interviene è esentata dall'imposta sul valore aggiunto, tale esenzione è altresì applicabile al rapporto giuridico tra il committente e il commissionario (v. sentenza del 14 luglio 2011, Henfling e a., C-464/10, EU:C:2011:489, punto 36).
 - 25 Tuttavia, non si impone una completa equiparazione del commissionario ad un mandatario. Il principio di neutralità non è violato, in quanto il diritto dell'Unione detta discipline differenti per le prestazioni di servizi fornite da un commissionario, che agisce in nome proprio ma per conto altrui, e per le prestazioni di servizi fornite da un mandatario, che agisce in nome e per conto altrui (v. sentenza del 14 luglio 2011, Henfling e a., C-464/10, EU:C:2011:489, punto 38).
 - 26 Fino a che punto si estenda tale finzione è questione controversa.

- 27 Da un lato, si potrebbe pensare di trattare la relazione giuridica tra il commissionario e il committente per conto del quale il primo agisce, dal punto di vista dell'imposta sulla cifra d'affari, in tutto e per tutto alla stessa maniera della prestazione di servizi nella quale il commissionario interviene. La finzione di cui all'articolo 28 della direttiva 2006/112 verrebbe estesa all'intera prestazione, vale a dire che entrambe le prestazioni (quella del committente al commissionario e quella del commissionario al cliente finale) verrebbero trattate come avverrebbe nel caso in cui il committente fornisse direttamente la prestazione al cliente finale.
- 28 A favore di tale soluzione potrebbe deporre il fatto che l'oggetto della disciplina è una finzione giuridica e che, secondo questo modo di pensare, un'operazione fittizia che si frapponga non cambierebbe il risultato sotto il profilo dell'imposta sulla cifra d'affari. La prestazione di servizi diretta e quella indiretta verrebbero trattate allo stesso modo. La tassazione di una prestazione non dipenderebbe dal canale di distribuzione. Il gettito fiscale spetterebbe inoltre allo Stato membro al quale esso spetterebbe secondo le normative del diritto dell'Unione in caso di prestazione di servizi diretta, e più precisamente per un ammontare identico al caso di prestazione di servizi indiretta. Allo stesso tempo verrebbero ostacolate possibili elusioni e condotte abusive.
- 29 Nel caso in discussione, in presenza di una prestazione di servizi diretta il luogo della prestazione della ricorrente si troverebbe in Germania. Non viene in questione un'esenzione fiscale. Trova applicazione l'aliquota di imposta ordinaria. Seguendo questa impostazione, la stessa regola varrebbe per la prestazione fittizia della ricorrente ad X.
- 30 Dall'altro lato, sarebbe ipotizzabile che almeno il luogo della prestazione di servizi nella quale interviene il commissionario determini anche il luogo della prestazione di servizi tra il committente e il commissionario. La finzione si estenderebbe almeno al luogo della prestazione. Questo potrebbe essere realizzato, ad esempio, ammettendo che anche il luogo della prestazione della ricorrente a X debba essere determinato ai sensi dell'articolo 45 della direttiva 2006/112, pur essendo X soggetto passivo, in quanto le prestazioni nelle quali X interviene sono prestazioni di servizi fornite con mezzi elettronici a persone che non sono soggetti passivi, alle quali si applica l'articolo 45 della direttiva 2006/112.
- 31 Anche seguendo questa impostazione, il luogo della prestazione fittizia della ricorrente a X si troverebbe in Germania.
- 32 Infine, si potrebbe anche pensare che il luogo della prestazione di servizi nella quale interviene il commissionario e il luogo della prestazione di servizi tra il committente e il commissionario debbano essere determinati in modo separato in conformità agli articoli 44 e 45 della direttiva 2006/112. A favore di questa soluzione potrebbero deporre il punto 38 della sentenza del 14 luglio 2011, Henfling e a., C-464/10, EU:C:2011:489, e le conclusioni presentate dall'avvocato generale Jääskinen l'8 dicembre 2011 nella causa Lebara, C-520/10, EU:C:2011:818, paragrafi 50 e 71. La prestazione di servizi fittizia del

committente al commissionario porterebbe al risultato che, nella vigenza degli articoli 44 e 45 della direttiva 2006/112, il luogo delle prestazioni si sposta sempre verso il luogo nel quale ha sede il commissionario, nel caso in cui non trovi applicazione alcuna disciplina particolare relativa al luogo della prestazione. La prestazione di procacciamento di affari fornita dal commissionario al committente (che di per sé viene fornita, ai sensi dell'articolo 44 della direttiva 2006/112, nel luogo della sede del committente) paradossalmente sposterebbe, per effetto della finzione, il luogo di tutte le prestazioni lontano dal committente. Il giudice del rinvio dubita che ciò corrisponda alla realtà commerciale ed economica della prestazione di servizi per conto terzi.

- 33 Nel caso in discussione, questa impostazione porterebbe al risultato che il luogo della prestazione fittizia della ricorrente ad X si troverebbe, ai sensi dell'articolo 44 della direttiva 2006/112, in Irlanda, in quanto X è un soggetto passivo che ha ricevuto la prestazione fittizia della ricorrente per la propria impresa. Anche il luogo della prestazione di X ai clienti finali si troverebbe in Irlanda, ai sensi dell'articolo 45 della direttiva 2006/112.

Quanto alla questione 3)

- 34 Con la terza questione si desidera chiarire quali ripercussioni abbia il fatto che X, con il consenso della ricorrente, abbia inviato per e-mail delle conferme d'ordine nelle quali era indicato che l'acquisto era stato effettuato nell'app store presso la ricorrente e nelle quali viene menzionato il prezzo lordo e l'IVA tedesca in esso contenuta.
- 35 Il giudice del rinvio ha esaminato se la ricorrente sia debitrice, ex articolo 203 della direttiva 2006/112, dell'IVA esposta con il suo consenso a suo nome, in quanto le conferme d'ordine di X inviate per e-mail potrebbero essere fatture ai sensi di tale articolo. La legittimazione di X all'emissione di fatture a nome della ricorrente si ricava dagli accordi intercorsi tra esse. X doveva soltanto ricevere una provvigione. I clienti finali hanno parimenti acconsentito alla trasmissione elettronica delle conferme d'ordine.
- 36 Tuttavia, ad un debito d'imposta della ricorrente ai sensi dell'articolo 203 della direttiva 2006/112 sulla scorta delle conferme d'ordine emesse da X a nome della ricorrente potrebbe ostare la sentenza della Corte di giustizia dell'8 dicembre 2022, Finanzamt Österreich (IVA erroneamente fatturata a consumatori finali), C-378/21, EU:C:2022:968.
- 37 Le operazioni che vengono in discussione nel presente caso sono prestazioni che non sono state fornite a soggetti passivi per la loro impresa. La sentenza dell'8 dicembre 2022, Finanzamt Österreich (IVA erroneamente fatturata a consumatori finali), C-378/21, EU:C:2022:968, potrebbe dover essere intesa nel senso che in tal caso non sussiste alcun debito d'imposta ai sensi dell'articolo 203 della direttiva 2006/112. La Corte di giustizia aveva in precedenza già statuito che si tratta del rischio di perdita del gettito fiscale che può derivare dal diritto a

detrazione dell'IVA pagata a monte (v. sentenze del 18 giugno 2009, *Stadeco*, C-566/07, EU:C:2009:380, punto 28; del 31 gennaio 2023, *Stroy trans*, C-642/11, EU:C:2013:54, punto 32; del 31 gennaio 2013, *LVK – 56*, C-643/11, EU:C:2013:55, punto 36; dell'11 aprile 2013, *Rusedespred*, C-138/12, EU:C:2013:233, punto 24; dell'8 maggio 2019, *EN.SA.* C-712/17, EU:C:2019:374, punto 32, e del 18 marzo 2021, *P. (Carte carburante)*, C-48/20, EU:C:2021:215, punto 27; v. anche sentenza del 2 luglio 2020, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, punto 29 con ulteriori rimandi).

- 38 Sebbene i destinatari della prestazione siano persone che non sono soggetti passivi, nel presente caso potrebbe profilarsi un rischio di perdita di gettito fiscale, che l'articolo 203 della direttiva 2006/112 mira ad impedire. Il requisito di una fattura serve infatti anche a controllare il versamento dell'imposta dovuta, a garantire la sua esatta riscossione e ad impedire frodi fiscali (v. sentenze del 17 settembre 1997, *Langhorst*, C-141/96, EU:C:1997:417, punti 17 e 20; del 15 settembre 2016, *Barlis 06 – Inbvestimentos Imobiliarios e Turisticos*, C-516/14, EU:C:2016:690, punto 27; del 15 novembre 2017, *Geissel e Butin*, C-374/16 e C-375/16, EU:C:2017:867, punto 41, nonché il considerando 46 della direttiva 2006/112). In ogni caso, qualora alla fornitura della prestazione partecipino più soggetti passivi, il gettito fiscale della UE viene messo a rischio sia dal fatto che la committente (la ricorrente) autorizzi, sotto il profilo della fatturazione, l'imputazione di una prestazione al prestatore di servizi sbagliato (dal suo punto di vista), sia dal fatto che la committente autorizzi, sotto il profilo della fatturazione, l'imputazione di una prestazione al creditore d'imposta sbagliato (dal suo punto di vista), e ciò anche quando al cliente non spetti un diritto alla detrazione dell'imposta pagata a monte. Sussiste il rischio che le operazioni sfuggano definitivamente alla tassazione, in quanto l'Irlanda parte dal presupposto della sussistenza di un diritto di imposizione in capo alla Germania, ciò che corrisponde alle conferme d'ordine, mentre il FG è partito dal presupposto che spetti all'Irlanda il diritto di tassare X, il che confligge con le suddette conferme d'ordine.
- 39 Nel caso in discussione, questa situazione è stata causata dalla ricorrente. Essa in un primo momento ha – ciò che di per sé è ammissibile (articolo 220, paragrafo 1, della direttiva 2006/112) – autorizzato l'app store a menzionarla nelle conferme d'ordine quale soggetto prestatore del servizio, ma poi ha sostenuto dinanzi al FA la tesi opposta, secondo cui il gestore dell'app store è il prestatore di servizi (e l'IVA esposta a suo nome non è da essa dovuta). In tal modo, la ricorrente si comporta in maniera contraddittoria. Se essa è dell'opinione che X è il prestatore dei servizi, non può consentire che X la menzioni quale prestatore. Il comportamento contraddittorio della ricorrente potrebbe giustificare l'idea dell'esistenza di un debito d'imposta in capo ad essa ai sensi dell'articolo 203 della direttiva 2006/112.
- 40 Il rischio di perdita del gettito fiscale inerente alle conferme d'ordine può essere eliminato. Ciò può ad esempio avvenire mediante la prova, da parte della ricorrente, che l'app store ha adempiuto ai suoi obblighi fiscali in riferimento alle

operazioni che, ad avviso della ricorrente, sono ad esso imputabili. Il successivo venir meno dell'imposta dipenderebbe allora dal rilascio di conferme d'ordine rettificate ai clienti finali, nelle quali l'app store (nel presente caso, X) menziona sé stesso quale soggetto prestatore ed espone IVA irlandese (versando i relativi importi alle autorità fiscali irlandesi).

DOCUMENTO DI LAVORO