

Causa C-537/22**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

11 agosto 2022

Giudice del rinvio:

Fővárosi Törvényszék (Corte di Budapest-Capitale, Ungheria)

Data della decisione di rinvio:

31 maggio 2022

Ricorrente:

Global Ink Trade Kft.

Resistente:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direzione dei ricorsi dell'Amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria)

Principio del primato del diritto dell'Unione — Ricorso effettivo — Evasione fiscale — Direttiva IVA — Principio di neutralità fiscale — Portata dell'obbligo generale di controllo del contribuente — Dovuta diligenza — Elementi oggettivi

Oggetto del procedimento principale

Ricorso amministrativo proposto avverso una decisione dell'autorità tributaria nazionale che nega il diritto alla detrazione dell'IVA, dal momento che tale autorità ha richiesto, in relazione alle fatture, prove ulteriori rispetto a quelle richieste dal diritto dell'Unione e, in mancanza di tali prove, ha qualificato le operazioni come fittizie.

Questioni pregiudiziali

1) Se costituisca una violazione del principio del primato del diritto dell'Unione e del diritto a un ricorso effettivo garantito dall'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta») il fatto che l'organo giurisdizionale di uno Stato membro che decide in ultima istanza interpreti una decisione della Corte di giustizia (adottata sotto forma di ordinanza in risposta a una domanda di pronuncia pregiudiziale il cui oggetto era appunto la giurisprudenza elaborata dallo stesso organo giurisdizionale di ultima istanza) nel senso che essa non presenta alcun elemento nuovo che abbia o possa avere l'effetto di annullare precedenti decisioni della Corte di giustizia o di modificare la precedente giurisprudenza nazionale elaborata dall'organo giurisdizionale che decide in ultima istanza.

2) Se il principio del primato del diritto dell'Unione e il diritto a un ricorso effettivo garantito dall'articolo 47 della Carta debbano essere interpretati nel senso che il principio del primato delle decisioni della Corte di giustizia si applica anche nel caso in cui l'organo giurisdizionale di uno Stato membro che decide in ultima istanza faccia valere anche le sue sentenze anteriori come precedenti. Se si possa fornire una risposta diversa alla luce dell'articolo 99 del regolamento di procedura della Corte di giustizia qualora la decisione di quest'ultima assuma la forma di ordinanza.

3) Se, nell'ambito dell'obbligo generale di controllo del contribuente, indipendentemente dall'esecuzione e dalla natura dell'operazione economica indicata nelle fatture, e tenuto conto degli articoli 167, 168, lettera a), e 178, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: la «direttiva IVA»), nonché dei principi di certezza del diritto e di neutralità fiscale, sia possibile imporre al contribuente, come condizione del diritto alla detrazione dell'IVA — in assenza di una disposizione legislativa al riguardo nello Stato membro —, di mantenere un contatto personale con l'emittente della fattura o di contattare il suo fornitore solo all'indirizzo di posta elettronica ufficialmente comunicato. Se si possa ritenere che tali circostanze rivelino una violazione, dimostrata da fatti oggettivi, dell'obbligo di diligenza del contribuente, tenendo presente che tali circostanze non esistevano ancora nel momento in cui il contribuente aveva effettuato le relative verifiche prima di stabilire il rapporto commerciale, bensì sono elementi del rapporto commerciale intercorrente tra le parti.

4) Se siano conformi ai citati articoli della direttiva IVA e al principio di neutralità fiscale, ma principalmente alla giurisprudenza della Corte di giustizia che, nell'ambito dell'interpretazione di tali disposizioni, impone l'onere della prova all'autorità tributaria, un'interpretazione giuridica e una prassi sviluppatasi in uno Stato membro in base alle quali a un soggetto passivo in possesso di una fattura conforme alla direttiva IVA si nega il diritto alla detrazione dell'IVA in quanto lo stesso non ha agito con la dovuta

diligenza nell'ambito di un'attività commerciale, poiché non ha dimostrato un comportamento che consenta di stabilire che la sua attività non si limitava alla semplice ricezione di fatture conformi ai requisiti formali richiesti, nonostante il soggetto passivo abbia prodotto tutta la documentazione relativa alle operazioni controverse e l'autorità tributaria abbia respinto altre offerte di prova presentate dal soggetto passivo nel corso del procedimento tributario.

5) Alla luce dei citati articoli della direttiva IVA e del principio fondamentale della certezza del diritto, se la constatazione, effettuata con riferimento all'obbligo di diligenza, che l'emittente della fattura non svolgeva alcuna attività economica, possa essere considerata un fatto oggettivo, qualora l'autorità tributaria ritenga che non sia stata provata l'effettiva esecuzione (quindi l'effettiva esistenza) di un'operazione economica, — documentata mediante fatture, contratti e altri documenti contabili, nonché mediante la corrispondenza, e che è stata confermata dalle dichiarazioni del grossista, dell'amministratore e del dipendente del contribuente—, e detta autorità tributaria si basi a tal fine esclusivamente sulla dichiarazione dell'amministratore dell'impresa fornitrice che nega l'esistenza di una siffatta operazione, senza tener conto delle circostanze in cui è stata resa tale dichiarazione, degli interessi del dichiarante né del fatto che, sulla base della documentazione contenuta nel fascicolo, lo stesso dichiarante aveva costituito l'impresa e, secondo le informazioni disponibili, un rappresentante agiva in nome della stessa.

6) Se le disposizioni della direttiva IVA relative alla detrazione di detta imposta debbano essere interpretate nel senso che, nel caso in cui l'autorità tributaria accerti nel corso del procedimento tributario che i beni indicati nelle fatture sono di origine comunitaria e che il contribuente è il secondo componente di una catena [di cessioni], la concezione di tale modello — tenuto conto del fatto che i beni di origine comunitaria sono esenti da IVA, di modo che il primo acquirente ungherese non ha diritto alla detrazione dell'IVA, ma lo ha solo il secondo componente della catena — è un fatto oggettivo sufficiente di per sé a dimostrare l'evasione fiscale, oppure se l'autorità tributaria in questo caso debba anche comprovare con fatti oggettivi quale componente o quali componenti della catena hanno commesso l'evasione fiscale, qual è stato il loro modus operandi e se il contribuente ne era a conoscenza o avrebbe potuto esserlo utilizzando la dovuta diligenza.

Disposizioni di diritto dell'Unione fatte valere

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto

Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea: articolo 47

Disposizioni di diritto nazionale fatte valere

A közigazgatási hatósági eljárás és szolgáltatás általános szabályairól szóló 2004. évi CXL. törvény (legge CXL del 2004, recante istituzione di disposizioni generali in materia di procedimento e di servizi amministrativi): articoli 2, paragrafo 3, 6, paragrafo 2, e 50, paragrafo 1

Az adózás rendjéről szóló 2017. évi CL. törvény (legge CL del 2017 che istituisce il codice del processo tributario): articoli 86, paragrafo 1, e 97, paragrafo 6

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (legge CXXVII del 2007 sull'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: la «legge sull'IVA»): articoli 119, paragrafo 1, 120, lettera a), e 127, paragrafo 1, lettera a)

Breve esposizione dei fatti e del procedimento principale

- 1 L'attività principale della ricorrente, la Global Ink Trade Kft., è quella di intermediario nel commercio all'ingrosso. Nel periodo compreso tra luglio 2012 e giugno 2013, oggetto della presente controversia, la ricorrente ha acquistato sostanzialmente attrezzature d'ufficio e cartucce d'inchiostro. Il suo principale fornitore era la Office Builder Kft., da cui ha ricevuto, nel corso di detto periodo, sessantotto fatture.
- 2 L'autorità tributaria ha constatato che la Office Builder Kft. non esercitava alcuna attività economica, non disponeva né di uno stabilimento né di filiali, né tanto meno delle condizioni materiali e personali per svolgere un'attività economica, non aveva registrato alcun dipendente e non aveva adempiuto agli obblighi fiscali. L'amministratore della società, interrogato in un istituto penitenziario, ha dichiarato di non svolgere alcuna funzione all'interno di detta società, di non aver stipulato alcun contratto e di non aver emesso alcuna fattura. Di conseguenza, l'autorità tributaria ha ritenuto che le operazioni economiche indicate nelle fatture inviate alla ricorrente non avessero in realtà avuto luogo tra le parti e che la società operasse esclusivamente come impresa intermedia.
- 3 L'autorità tributaria ha interrogato l'amministratore della ricorrente, il quale ha dichiarato, in merito al controllo dei fornitori, che per quanto riguarda i potenziali partner commerciali (quindi anche nel caso della Office Builder Kft.) erano state effettuate verifiche amministrative (ivi compresi i dati presenti nel registro delle imprese) e sostanziali (esecuzione di un ordine specifico), e che sulla base di tali verifiche, l'amministratore della ricorrente avrebbe deciso se concludere il contratto. L'amministratore della ricorrente e quello della Office Builder Kft. hanno concluso il contratto di persona, tuttavia il contatto ordinario avveniva attraverso posta elettronica senza incontri di persona.
- 4 Nella sua valutazione delle prove ottenute, l'autorità tributaria ha riscontrato che le dichiarazioni degli amministratori delle due società erano contraddittorie sotto il profilo del contenuto e, sulla base di tali contraddizioni, ha ritenuto dimostrato al

di là di ogni dubbio che le operazioni indicate nelle fatture non erano state effettuate nella forma e con il contenuto dalle stesse attestate.

- 5 Secondo le conclusioni dell'autorità tributaria, l'emittente della fattura non svolgeva alcuna attività economica reale, ma emetteva solamente fatture non attendibili per quanto riguarda il loro contenuto, cosicché la sua funzione era quella di limitarsi a creare, in qualità di società intermedia, un'imposta calcolata a monte a favore della ricorrente per i beni acquistati all'interno dell'Unione europea, al fine di consentire alla stessa di recuperare indebitamente l'IVA attraverso operazioni apparentemente nazionali. L'autorità tributaria non ha ritenuto attendibili le fatture ricevute dalla ricorrente perché la società che le aveva emesse non le ha riconosciute e ha persino negato espressamente di averle emesse, con la conseguenza che la citata autorità ha negato alla ricorrente il diritto alla detrazione dell'IVA.
- 6 L'autorità tributaria di primo grado ha accertato una differenza d'imposta a carico della ricorrente per un importo di 348 876 000 fiorini a titolo di IVA per il periodo compreso tra luglio 2012 e giugno 2013, di cui 348 773 000 fiorini sono stati considerati un ammanco fiscale. L'autorità tributaria ha inflitto una sanzione per detto ammanco e ha applicato una penalità di mora.
- 7 L'autorità tributaria di secondo grado ha ritenuto che la ricorrente non avesse dimostrato alcun comportamento atto a rivelare che la sua attività non si limitava alla mera ricezione di fatture conformi ai requisiti formali richiesti, ossia ha concluso che la ricorrente non aveva agito con la dovuta diligenza nell'ambito dell'attività commerciale. Per tale ragione, detta autorità ha confermato la decisione pronunciata in primo grado.
- 8 La ricorrente ha proposto ricorso amministrativo avverso tale decisione dinanzi alla Fővárosi Törvényszék (Corte di Budapest-Capitale, Ungheria).

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

- 9 La ricorrente sostiene che l'autorità tributaria non ha fornito prove che dimostrino che le sue fatture non siano attendibili, in quanto la stessa autorità ha fondato la propria decisione su fatti non rilevanti, ha valutato le prove disponibili solo in senso contrario alla ricorrente e ha respinto le offerte di prova presentate da quest'ultima, cosicché le sue conclusioni si basano su ipotesi e i fatti accertati sono incompleti.
- 10 La ricorrente contesta altresì l'affermazione secondo cui la finalità dell'intermediazione del fornitore era quella di dissimulare la provenienza dei beni di origine non verificata acquistati nell'Unione europea e di facilitare l'esercizio del beneficio del diritto alla detrazione dell'IVA facendoli passare per acquisti nazionali.

- 11 La ricorrente contesta inoltre la veridicità di quanto dichiarato dall'amministratore del fornitore e censura il fatto che la resistente abbia basato la sua decisione esclusivamente su detta dichiarazione respingendo al contempo le offerte di prova presentate dalla ricorrente contro tale dichiarazione, mentre avrebbe dovuto chiarire le contraddizioni prendendo in considerazione altre prove.
- 12 La ricorrente adduce inoltre che la resistente non ha né motivato né dimostrato in quali circostanze la ricorrente non abbia agito con la dovuta diligenza o in base a quali motivi oggettivi fosse presumibilmente consapevole di partecipare a un'evasione fiscale.
- 13 La resistente sostiene che, alla luce della giurisprudenza della Corte e della Kúria (Corte suprema, Ungheria), la sua decisione è conforme a diritto. Facendo riferimento alla giurisprudenza della Corte di giustizia, essa sostiene che i soggetti passivi devono adottare tutte le misure necessarie che ci si può attendere da loro per prevenire l'evasione fiscale e che le suddette misure possono consistere, in particolare, nel raccogliere informazioni sulla persona del fornitore, cosa che la ricorrente evidentemente non ha fatto. Riferendosi alla giurisprudenza della Kúria, essa sostiene che si tratta di un'evasione fiscale passiva e che è stato dimostrato come circostanza oggettiva che, a causa della mancanza di informazioni sul fornitore e dell'assenza di un contatto personale, la ricorrente non ha agito nell'ambito dell'attività commerciale con la dovuta diligenza.

Breve esposizione dei motivi del rinvio pregiudiziale

- 14 Il giudice del rinvio afferma che l'interpretazione delle disposizioni della direttiva IVA è stata oggetto di numerose decisioni della Corte di giustizia, tra cui le più recenti nelle cause ungheresi sono le ordinanze Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673) e Crewprint (C-611/19, non pubblicata, EU:C:2020:674). Esso rileva altresì di aver sospeso il procedimento attualmente in corso nella controversia principale fino alla conclusione di detti procedimenti pregiudiziali, tenuto conto, in particolare, del fatto che l'oggetto della controversia in tutte le cause era l'indicazione della parte sulla quale grava l'onere della prova nonché la determinazione dei fatti pertinenti e oggettivi alla base del diniego di rimborso dell'IVA.
- 15 Come confermato dalle ordinanze citate, spetta ai giudici nazionali verificare se gli elementi oggettivi invocati dall'autorità tributaria soddisfino i requisiti del diritto dell'Unione. Tuttavia, dalle decisioni giudiziarie emesse dopo le suddette ordinanze della Corte di giustizia si può dedurre che tra i giudici nazionali permangono ancora divergenze quanto alla ripartizione dell'onere della prova tra il soggetto passivo e l'autorità tributaria, non solo per quanto riguarda l'interpretazione e l'applicazione del diritto dell'Unione europea, bensì anche in merito all'interpretazione delle ordinanze della Corte di giustizia pronunciate nelle citate cause. In particolare, nonostante le decisioni della Corte di giustizia, per i vari tribunali ungheresi e le loro sezioni la corretta applicazione delle disposizioni

della direttiva IVA non è ovvia in misura tale da non lasciare adito a ragionevoli dubbi.

- 16 Nella sentenza pronunciata nella causa Crewprint, la posizione di principio della Kúria è ancora quella secondo cui occorre anzitutto esaminare se «siano state effettuate operazioni economiche reali tra le parti, e non se (...) la ricorrente possieda una fattura». Tuttavia, secondo il giudice del rinvio, l'interpretazione dell'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA, applicabile in virtù del principio del primato del diritto dell'Unione, è proprio quella secondo cui una fattura che soddisfa le condizioni previste da tale direttiva è idonea come tale a dimostrare la detraibilità dell'IVA.
- 17 Alla luce dei principi fondamentali della contabilità, tra cui il principio di rappresentazione fedele, e alla luce della presunzione di buona fede, si presume giuridicamente che la fattura sia autentica e che il contribuente il cui diritto a detrazione si basa sulla fattura agisca in buona fede. Detta presunzione legale deve essere confutata dalla parte che la contesta, che, in materia fiscale, è l'autorità tributaria.
- 18 Secondo il giudice del rinvio, il motivo delle diverse interpretazioni risiede nel fatto che, mentre la Kúria basa la sua interpretazione sull'articolo 127, paragrafo 1, lettera a), della legge sull'IVA, il giudice del rinvio fonda la sua interpretazione sull'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA, che richiede il rispetto di una serie di condizioni formali e sostanziali stabilite in relazione alle fatture, con la conseguenza che la presunzione summenzionata si applica solo alle fatture che soddisfano tali condizioni. Dette condizioni garantiscono che la fattura possa essere considerata come prova dell'esecuzione dell'operazione e possa fungere da base per la detrazione dell'IVA senza necessità di ulteriori documenti giustificativi.
- 19 Alla luce di quanto precede, il giudice del rinvio ritiene necessario che la Corte di giustizia fornisca indicazioni per evitare che un soggetto passivo che non sapeva né avrebbe potuto sapere che un'operazione anteriore a quella da lui effettuata nella catena di fornitura era irregolare dal punto di vista dell'IVA, sia sanzionato con il diniego del beneficio del diritto a detrazione.
- 20 Con la prima e la seconda questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede, invocando il principio del primato del diritto dell'Unione, come debba essere risolta la contraddizione tra due decisioni aventi natura di precedente. Sebbene le sentenze della Corte di giustizia siano vincolanti per tutti gli Stati membri dell'Unione, i giudici ungheresi sono obbligati a prendere in considerazione la motivazione contenuta nelle sentenze della Kúria. In particolare, il giudice del rinvio chiede se una sentenza della Kúria resa in una causa che ha dato luogo anche a una pronuncia pregiudiziale possa non essere presa in considerazione o se, al contrario, sia determinante l'affermazione della Kúria secondo cui, poiché le suddette ordinanze non contengono alcun elemento nuovo rispetto a ciò che è stato dichiarato dalla Corte di giustizia nelle precedenti decisioni, il fatto di non

tener conto del contenuto di dette ordinanze non è contrario al diritto, vale a dire, che si può non prendere in considerazione tale contenuto.

- 21 Le altre quattro questioni pregiudiziali sollevate dal giudice del rinvio mirano ad ottenere un'interpretazione degli articoli 167, 168, lettera a), e 178, lettera a), della direttiva IVA in relazione ai principi di neutralità fiscale e di effettività.
- 22 Secondo il punto 45 della sentenza Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373), è possibile negare il beneficio del diritto alla detrazione dell'imposta solamente se l'amministrazione fiscale dimostra, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte.
- 23 Tuttavia, l'interpretazione e l'applicazione della legge eseguite dall'autorità tributaria e dalla Kúria sono rimaste invariate anche successivamente alle ordinanze Vikingo Fővállalkozó e Crewprint: esse continuano a cercare di basare il diniego del diritto alla detrazione dell'IVA sul carattere fittizio dell'attività economica e delle fatture e, a loro volta, a basare tale carattere fittizio su circostanze che definiscono oggettive, ma che la Corte di giustizia non ammette come circostanze oggettive che forniscano una prova giuridica sufficiente del fatto che il soggetto passivo fosse consapevole o avrebbe dovuto essere consapevole dell'irregolarità.
- 24 Infine, il giudice del rinvio, richiamando il punto 27 dell'ordinanza Hardimpex (C-444/12, non pubblicata, EU:C:2013:318), chiede se non possa essere considerata un'estensione indiretta dell'obbligo generale di controllo del contribuente che intende esercitare il suo diritto alla detrazione dell'imposta e un'inversione dell'onere della prova rispetto a quello richiesto dalla Corte di giustizia (e pertanto una violazione del principio della certezza del diritto), la condizione imposta dall'autorità tributaria in forza della quale quest'ultima riconosce soltanto l'operazione economica tra il soggetto passivo e l'emittente della fattura (sebbene sia pacifico che detta operazione sia stata eseguita) come una reale operazione economica che giustifica la detrazione dell'IVA e di conseguenza ammette il diritto alla detrazione di detta imposta solamente se la comunicazione e i contatti che il contribuente mantiene con il suo fornitore vengono effettuati nel modo (di persona o per posta elettronica) richiesto dall'autorità tributaria e se il fornitore soddisfa i requisiti personali e sostanziali per l'acquisto dei beni in base al contratto di fornitura secondo le modalità richieste dalla citata autorità.