

Causa C-247/21**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

20 aprile 2021

Giudice del rinvio:

Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa, Austria)

Data della decisione di rinvio:

8 aprile 2021

Ricorrente:

Luxury Trust Automobil GmbH

Amministrazione resistente dinanzi al giudice amministrativo:

Finanzamt Österreich, Dienststelle Baden Mödling (Ufficio delle imposte austriaco, dipartimento di Baden Mödling)

Oggetto del procedimento principale

Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – Direttiva 2006/112 – Acquisti intracomunitari di beni – Operazione triangolare – Designazione del destinatario della cessione quale debitore dell'imposta – Indicazioni contenute nella fattura – Rettifica – Condizioni – Effetti retroattivi – Fatturazione – Norme applicabili

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Interpretazione del diritto dell'Unione, articolo 267 TFUE

Questioni pregiudiziali

- 1) Se l'articolo 42, lettera a), della direttiva 2006/112/EG del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in combinato disposto con il successivo articolo 197, paragrafo 1, lettera c), (come modificato dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio

- 2010) debba essere interpretato nel senso che sussista una designazione del destinatario quale debitore dell'imposta anche nel caso in cui la fattura, nella quale non è esposto l'importo dell'IVA, rechi la seguente dicitura: «Operazione triangolare intracomunitaria esente».
- 2) In caso di risposta negativa alla prima questione:
- a) Se un'indicazione di tal genere nella fattura possa essere validamente rettificato a posteriori (tramite la seguente indicazione: «Operazione triangolare intracomunitaria ai sensi dell'articolo 25 dell'Umsatzsteuergesetz [legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari]. Il debito d'imposta è trasferito al destinatario»).
 - b) Se sia necessario, ai fini della validità della rettifica, che la fattura rettificata venga trasmessa al destinatario della fattura.
 - c) Se la rettifica retroagisca al momento della fatturazione iniziale.
- 3) Se l'articolo 219 bis della direttiva 2006/112/CE (come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010 e successiva rettifica in GU L 299/46 del 17 novembre 2010) debba essere interpretato nel senso che trovino applicazione le norme dello Stato membro in materia di fatturazione che si applicherebbero qualora nella fattura non figurino (ancora) la designazione di un «acquirente» come debitore dell'imposta; oppure se vadano applicate le norme dello Stato membro che si applicherebbero qualora si consideri valida la designazione dell'«acquirente» come debitore dell'imposta.

Disposizioni pertinenti di diritto dell'Unione

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in particolare articoli 40, 41, 42, 141, 197, 219 bis, punti 11 e 11 bis

Disposizioni nazionali pertinenti

Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (legge federale relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: lo «Umsatzsteuergesetz 1994» oppure lo «UStG 1994») nel testo vigente nel 2014 (BGBl. I, n. 112/2012)

Articolo 25

«Operazione triangolare

Nozione

Articolo 25. 1. Sussiste un'operazione triangolare nel caso in cui tre imprenditori, in tre diversi Stati membri, concludano operazioni aventi ad oggetto uno stesso bene messo a disposizione dell'ultimo destinatario direttamente dal primo fornitore in presenza delle condizioni di cui al paragrafo 3. Ciò vale anche quando l'ultimo destinatario sia una persona giuridica che non sia un imprenditore o non acquisti il bene ai fini della propria impresa.

Luogo dell'acquisto intracomunitario in caso di operazione triangolare

2. L'acquisto intracomunitario ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 8, seconda frase, si considera soggetto all'IVA laddove l'imprenditore (acquirente) dimostri la sussistenza di un'operazione triangolare e adempia l'obbligo di dichiarazione al medesimo incombente in forza del paragrafo 6. L'imprenditore che non adempie il proprio obbligo di dichiarazione decade dall'esenzione con effetto retroattivo.

Esenzione in caso di acquisto intracomunitario di beni

3. L'acquisto intracomunitario è esente da IVA nei seguenti casi:
- a) l'imprenditore (acquirente) non possieda né la residenza né la sede nel territorio nazionale ma sia identificato ai fini dell'IVA nel territorio dell'[Unione];
 - b) l'acquisto sia stato compiuto ai fini di una successiva cessione da parte dell'imprenditore (acquirente) nazionale a un imprenditore o a una persona giuridica registrata ai fini dell'IVA sul territorio nazionale;
 - c) i beni acquistati provengano da uno Stato membro diverso da quello in cui l'imprenditore (acquirente) sia registrato ai fini dell'IVA;
 - d) il potere dispositivo sui beni acquistati sia trasferito direttamente dal primo imprenditore o dal primo acquirente all'ultimo acquirente (destinatario);
 - e) l'imposta sia dovuta, a norma del paragrafo 5, dal destinatario.

Emissione della fattura da parte dell'acquirente

4. L'emissione della fattura è disciplinata dalle disposizioni dello Stato membro dal quale l'acquirente gestisce la propria impresa. Se la cessione è effettuata da una stabile organizzazione dell'acquirente, si applica il diritto dello Stato membro in cui questa è ubicata. Se il destinatario della cessione, su cui si trasferisce l'onere dell'imposta, emette nota di accredito, l'emissione della fattura è disciplinata dalle disposizioni dello Stato membro in cui è effettuata la cessione.

Ove l'emissione della fattura sia disciplinata dalle disposizioni della presente legge federale, la fattura deve parimenti contenere le seguenti informazioni:

- l'esplicito riferimento alla sussistenza di un'operazione triangolare intracomunitaria e all'obbligo d'imposta del destinatario finale,

- il numero di identificazione IVA con cui l'imprenditore (acquirente) ha effettuato l'acquisto intracomunitario e la successiva cessione dei beni, e
- il numero di identificazione IVA del destinatario della cessione.

Debitore dell'imposta

5. Nel caso di un'operazione triangolare, laddove la fattura emessa dall'acquirente sia conforme al paragrafo 4, l'imposta è dovuta dal destinatario della cessione imponibile.

Obblighi dell'acquirente

6. Ai fini dell'adempimento del proprio obbligo di dichiarazione ai sensi del paragrafo 2, l'imprenditore deve inserire nell'elenco riepilogativo le seguenti informazioni:

- il numero di identificazione IVA nel territorio nazionale con cui ha effettuato l'acquisto intracomunitario e la successiva cessione dei beni;
- il numero di identificazione IVA del destinatario della cessione operata dall'imprenditore, assegnata al destinatario medesimo nello Stato membro di destinazione dei beni spediti o trasportati;
- per ciascuno dei suddetti destinatari, l'importo dei corrispettivi delle cessioni effettuate in tal modo dall'imprenditore nello Stato membro di destinazione dei beni spediti o trasportati. I suddetti importi devono essere indicati per il trimestre in cui l'imposta è divenuta esigibile.

Obblighi del destinatario

7. Ai fini della determinazione dell'imposta a norma dell'articolo 20, l'importo quantificato dev'essere maggiorato dell'importo dovuto a norma del paragrafo 5».

Articolo 3

«Luogo dell'acquisto intracomunitario

8. L'acquisto intracomunitario si considera effettuato nel territorio dello Stato membro in cui il bene si trova al termine della spedizione o del trasporto. Se l'acquirente utilizza nei confronti del fornitore un numero di identificazione IVA assegnatogli da un altro Stato membro, l'acquisto si considera effettuato nel territorio di detto Stato membro sino a quando l'acquirente non provi l'assoggettamento a imposizione dell'acquisto nello Stato membro indicato nel primo periodo. Ai fini della prova si applica per analogia l'articolo 16».

Breve esposizione dei fatti e del procedimento

- 1 La ricorrente è una società austriaca a responsabilità limitata con sede in Austria, la cui attività commerciale ricomprende l'intermediazione e la vendita transfrontaliere di auto di lusso.
- 2 Nel 2014 la ricorrente acquistava, in diverse occasioni, veicoli da un fornitore residente nel Regno Unito, rivendendoli ad un'impresa con sede nella Repubblica ceca (la M s.r.o.). Ciascuno dei tre imprenditori coinvolti adoperava il numero di identificazione IVA (in prosieguo: l'«IDI») del rispettivo Stato di residenza. I veicoli erano consegnati direttamente dal fornitore residente nel Regno Unito al destinatario nella Repubblica ceca; il trasporto dei veicoli veniva organizzato dalla ricorrente. Nelle tre fatture emesse da quest'ultima (ognuna del marzo 2014) venivano riportati l'IDI ceco del destinatario, l'IDI austriaco della ricorrente e l'IDI britannico del fornitore. Ciascuna delle fatture recava la dicitura «Operazione triangolare intracomunitaria esente». In nessuna di esse figurava l'IVA (solo, rispettivamente, «importo netto della fattura»; anche nei contratti di vendita veniva indicato esclusivamente «prezzo netto di vendita» - come risulta dagli atti del procedimento). Nell'elenco riepilogativo relativo al mese di marzo 2014, la ricorrente dichiarava tali forniture di beni con riferimento all'IDI del destinatario ceco, comunicando l'esistenza di operazioni triangolari.
- 3 L'impresa ceca M s.r.o. è classificata dall'amministrazione finanziaria ceca come «*missing trader*», risultando per essa irreperibile e non avendo provveduto alla dichiarazione o al versamento dell'IVA nella Repubblica ceca. All'epoca delle forniture in questione la M s.r.o. era registrata ai fini dell'IVA nel paese medesimo.
- 4 Con avviso del 25 aprile 2016, il Finanzamt (Ufficio delle imposte) accertava l'IVA a carico della ricorrente per l'anno 2014, sostenendo che – sulla base di un rapporto relativo ad una verifica eseguita dall'amministrazione finanziaria – le tre fatture emesse dalla ricorrente nei confronti della M s.r.o. ceca non menzionavano la traslazione dell'obbligo d'imposta (articolo 25, paragrafo 4, dell'UStG 1994). Sussisterebbe pertanto una «operazione triangolare incompiuta», non sanabile a posteriori. In ragione dell'utilizzazione dell'IDI austriaco, dovrebbe presumersi l'effettuazione di un acquisto intracomunitario in Austria ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 8, dell'UStG 1994.
- 5 Con la sentenza ora impugnata dinanzi al Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa), il Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze, Austria) aveva respinto l'opposizione sollevata dalla ricorrente avverso l'avviso di accertamento de quo.
- 6 Il Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze) sosteneva altresì che la ricorrente avrebbe rettificato le tre fatture con le note del 23 maggio 2016, indicando la traslazione dell'obbligo d'imposta in capo al destinatario della cessione.

- 7 In presenza di una fattispecie ricadente nell'articolo 25, paragrafo 1, dell'UstG 1994, non troverebbero necessariamente applicazione le disposizioni relative alle operazioni triangolari. L'acquirente (l'imprenditore interposto in un'operazione triangolare) potrebbe piuttosto optare se applicare o meno il regime dell'operazione triangolare con riguardo ad una determinata cessione. Tale facoltà di opzione dovrebbe essere esercitata al momento della realizzazione dell'operazione conformemente alle disposizioni di legge. Qualora l'acquirente intendesse rendere esente il proprio acquisto intracomunitario nello Stato membro di destinazione con traslazione dell'obbligo di assolvimento dell'imposta, relativo alla propria cessione, sul destinatario finale, dovrebbero figurare nella fattura le indicazioni previste dall'articolo 25, paragrafo 4, dell'UStG 1994. Sussisterebbe un vizio nell'emissione della fattura da parte della ricorrente, mancando l'indicazione della traslazione dell'obbligo d'imposta nelle fatture de quibus.
- 8 Ove la fattura dell'acquirente non risultasse conforme ai requisiti sostanziali di cui all'articolo 25, paragrafo 4, dell'UstG 1994, non troverebbe applicazione il regime di cui all'articolo 25 dell'UstG. In tale ipotesi, l'operazione a catena dovrebbe essere disciplinata dalle norme generali.
- 9 La ricorrente avrebbe dimostrato in maniera convincente di aver emesso le note di rettifica relative alle fatture in questione e di aver successivamente tentato di inviarle all'impresa ceca. Tuttavia, non sarebbe stata fornita la prova dell'effettiva notifica all'impresa ceca delle fatture rettificate, cosicché la ricorrente non avrebbe ottemperato all'obbligo di prova ad essa incombente.
- 10 Non sussistendo, pertanto, una rettifica delle fatture incomplete, non dovrebbe procedersi all'ulteriore esame della questione attinente all'applicabilità o meno dei regimi semplificati per le operazioni triangolari a seguito di rettifica a posteriori della fattura. Nella specie, non sarebbe stata versata alcuna imposta nel paese di destinazione.
- 11 Considerato che le fatture non contenevano alcuna informazione relativa all'obbligo d'imposta del destinatario finale, potrebbero non essere applicabili i regimi semplificati riguardanti le operazioni triangolari; la valutazione delle operazioni di vendita dovrebbe pertanto effettuarsi sulla base delle disposizioni vigenti per le operazioni a catena. Utilizzando l'IDI austriaco, la ricorrente avrebbe effettuato un acquisto intracomunitario in Austria. L'acquisto si considererebbe effettuato in Austria fino a quando la ricorrente non ne riesca a dimostrare l'imponibilità nel paese di destinazione, ossia la Repubblica ceca. Tale condizione risolutiva non si sarebbe realizzata. Inoltre, la ricorrente non avrebbe diritto alla detraibilità dell'imposta assolta a monte relativa all'acquisto cumulativo intracomunitario.

Breve esposizione della motivazione del rinvio pregiudiziale

Sulla prima questione

- 12 Nella specie non è contestata l'esistenza di un'operazione a catena, nella quale la cessione effettuata dal fornitore britannico costituisce la «cessione con trasporto». La ricorrente ha conseguentemente fatto sì che nella Repubblica ceca si realizzasse un acquisto intracomunitario; successivamente ha ivi avuto luogo una «cessione senza trasporto» da parte della ricorrente alla M s.r.o. Inoltre, ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 8, dell'UStG 1994, l'acquisto intracomunitario si considera effettuato in Austria, avendo la ricorrente utilizzato l'IDI austriaco. La ricorrente non ha dichiarato che l'acquisto intracomunitario o la conseguente cessione senza trasporto siano stati assoggettati ad imposta nella Repubblica ceca.
- 13 Oggetto del procedimento è l'imposizione operata in Austria ex articolo 3, paragrafo 8, dell'UstG 1994, vale a dire l'ulteriore imposizione di un acquisto intracomunitario (fittizio) per effetto dell'utilizzazione dell'IDI austriaco. Tale applicazione dell'IVA costituisce un onere economico per la ricorrente, non avendo essa diritto ad alcuna relativa detrazione dell'imposta a monte (v. sentenza della Corte del 22 aprile 2010, X e fiscale eenheid Facet Trading, C-536/08 e C-539/08).
- 14 L'acquisto intracomunitario di cui all'articolo 3, paragrafo 8, dell'UstG 1994 si considera soggetto ad imposta, ai sensi del successivo articolo 25, paragrafo 2, allorché l'imprenditore (acquirente) dimostri l'esistenza di un'operazione triangolare e l'ottemperanza all'obbligo di dichiarazione al medesimo incombente ai sensi del paragrafo 6 dello stesso articolo 25. La circostanza che la ricorrente non abbia ottemperato a detto obbligo è pacifica nella specie.
- 15 L'esistenza di un'operazione triangolare viene determinata in base all'articolo 25, paragrafo 1, dell'UstG 1994. Quanto alle condizioni ivi menzionate è unicamente dubbio se ricorrano quelle indicate al successivo paragrafo 3 dello stesso articolo 25, cui viene fatto rinvio.
- 16 Ai sensi dell'articolo 25, paragrafo 3, dell'UstG 1994 (il quale disciplina, in realtà, i casi nei quali il terzo partecipante all'operazione triangolare – vale a dire il «destinatario» - abbia la propria sede in Austria), l'acquisto intracomunitario è esente da IVA, segnatamente, solo qualora l'imposta sia dovuta, a norma del successivo paragrafo 5, dal destinatario (articolo 25, paragrafo 3, lettera e, dell'UStG 1994). Ciò richiede a sua volta, ai sensi dell'articolo 25, paragrafo 5, dell'UstG 1994, che la fattura emessa dall'acquirente soddisfi i requisiti di cui al paragrafo 4.
- 17 Ai sensi dell'articolo 25, paragrafo 4, dell'UstG 1994, la fattura deve contenere, in particolare, l'esplicito riferimento alla sussistenza di un'operazione triangolare intracomunitaria e l'obbligo d'imposta del destinatario finale.

- 18 Tale condizione non risulta soddisfatta nelle fatture emesse dalla ricorrente, in quanto, pur avendo la ricorrente menzionato l'operazione triangolare, esse non menzionano la traslazione dell'obbligo d'imposta sul destinatario finale. Conseguentemente – in applicazione del solo diritto nazionale – non si realizzerebbe la *fictio* dell'imponibilità dell'acquisto intracomunitario in Austria.
- 19 Anche ai sensi dell'articolo 42 della direttiva, il precedente articolo 41, paragrafo 1 (a termini del quale un acquisto intracomunitario si realizza anche nel territorio dello Stato membro che ha attribuito il numero di identificazione IVA utilizzato nell'operazione de qua) non si applica, qualora, in particolare, il destinatario sia stato designato come debitore dell'imposta conformemente all'articolo 197 della direttiva medesima. L'articolo 197, paragrafo 1, lettera c), prevede al riguardo unicamente che la fattura sia redatta conformemente al capo 3, sezioni da 3 a 5. A parere del Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa) ritiene che vi sia la «designazione» quale debitore dell'imposta ai sensi dell'articolo 42, paragrafo 1, della direttiva, allorché la fattura contenga la dicitura menzionata dall'articolo 226, punto 11 bis («obbligo d'imposta del destinatario finale»).
- 20 Nelle fatture iniziali della ricorrente mancava però proprio l'indicazione necessaria anche ai sensi della direttiva («obbligo d'imposta del destinatario finale»).
- 21 Il riferimento presente nelle fatture iniziali della ricorrente risulta evidentemente da un improprio accorpamento della dicitura «cessione intracomunitaria esente» e quella di obbligo d'imposta del destinatario finale nell'ambito di una operazione triangolare. Nell'elenco riepilogativo la ricorrente indicava invece le cessioni in maniera formalmente regolare come operazioni triangolari.
- 22 In base al considerando 7 della direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, recante modifica della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto per quanto riguarda le norme in materia di fatturazione, taluni obblighi relativi alle informazioni che devono figurare sulle fatture dovrebbero essere modificati in modo tale da consentire un migliore controllo dell'imposta, garantendo un trattamento uniforme alle cessioni di beni/prestazioni di servizi transfrontaliere. Ciò depone a favore dell'obbligo di rigorosa osservanza delle norme sull'emissione delle fatture – in particolare della dicitura richiesta dall'articolo 226, punto 11 bis, della direttiva: «inversione contabile» - quale condizione dei benefici (nel caso in esame: l'applicazione delle disposizioni in materia di operazioni triangolari) che ne derivano.
- 23 La finalità del contenuto della fattura nel caso delle operazioni triangolari consiste, in particolare, nel consentire all'ultimo acquirente nell'ambito di un'operazione triangolare intracomunitaria di venire a conoscenza, in maniera chiara e semplice, della traslazione dell'obbligo d'imposta in capo al medesimo. Tale obiettivo potrebbe essere comunque conseguito sulla base delle indicazioni contenute nella fattura de qua, soprattutto tenendo conto del fatto che l'importo dell'IVA non compare nella fattura, ma la somma viene espressamente indicata

come «importo netto della fattura». Potrebbe eventualmente rilevare la circostanza che il gettito fiscale derivante da tali cessioni dovrebbe spettare allo Stato membro in cui ha luogo il consumo finale (nella specie, dunque, non in Austria; v. sentenza della Corte del 27 settembre 2007, Albert Collée, C-146/05, punto 37).

- 24 In tale contesto, non sembra da escludersi che le indicazioni contenute nella prima fattura possano soddisfare i requisiti previsti dal diritto dell'Unione quanto alla designazione del destinatario quale debitore dell'imposta (v. parimenti sentenza della Corte del 18 maggio 2017, Litdana, C-624/15, punto 21, nella quale – sebbene la Corte non si sia esplicitamente espressa in merito – non è stato ritenuto che un contenuto della fattura difforme rispetto al tenore della direttiva precluda di per sé l'applicazione del regime speciale). In tal caso, ricorrevano peraltro le condizioni per poter considerare l'acquisto intracomunitario fittizio soggetto all'IVA in Austria.

Sulla seconda questione

- 25 Nel caso di risposta negativa alla prima questione, si pone l'ulteriore questione volta a stabilire se indicazioni di tal genere contenute nella fattura possano essere validamente rettifiche.
- 26 Nella sentenza del 19 aprile 2018 nella causa Hans Bühler, C-580/16, punto 49, la Corte ha dichiarato che mentre l'articolo 42, lettera a), della direttiva specificerebbe la condizione sostanziale richiesta affinché un acquisto come quello oggetto di detto procedimento principale possa considerarsi soggetto all'IVA ai sensi del precedente articolo 40, la lettera b) dello stesso articolo 42 preciserebbe le modalità con cui deve essere dimostrata l'imponibilità dell'operazione nello Stato membro di destinazione; queste ultime modalità sarebbero da considerarsi formali.
- 27 Una delle condizioni sostanziali stabilite dall'articolo 42, lettera a), è, pertanto, che il destinatario sia stato indicato quale debitore dell'imposta ai sensi dell'articolo 197 della direttiva. A ciò fa riferimento anche l'articolo 141, lettera e), della direttiva medesima. A termini del paragrafo 1, lettera c), del menzionato articolo 197, tale designazione del destinatario come debitore dell'imposta deve figurare nella fattura.
- 28 Nell'ambito di una detrazione dell'imposta a monte, le fatture devono essere considerate quali requisiti formali. In via generale, le fatture possono essere rettifiche; quando ciò avvenga, la rettifica produce effetti retroattivi relativamente all'anno in cui la fattura è stata inizialmente emessa (v. sentenza della Corte del 15 settembre 2016, Senatex, C-518/14). Anche laddove l'IVA sia stata erroneamente indicata in fattura, le fatture possono essere rettifiche nel caso in cui l'emittente della fattura dimostri la propria buona fede ovvero abbia tempestivamente e completamente eliminato il rischio di perdita di gettito fiscale (v. sentenza della Corte del 2 luglio 2020, SC Terracult, C-835/18, punti 27 e 28).

- 29 Si pone peraltro la questione se una possibilità di rettifica del genere sussista anche con riguardo ad un requisito sostanziale. Va peraltro osservato al riguardo che l'applicazione del regime relativo alle operazioni triangolari non è vincolante; i soggetti passivi possono anche optare di non avvalersi della misura di semplificazione (v. le conclusioni dell'avvocato generale nella causa C-580/16, in particolare nota 15). Una rettifica della fattura costituirebbe, pertanto, non una mera misura formale, bensì implicherebbe l'applicazione di regimi diversi (operazione triangolare agevolata invece della consueta operazione a catena). Tuttavia, qualora la fattura possa essere validamente rettificata, ciò potrebbe conseguentemente implicare anche l'assoggettamento all'IVA in Austria dell'acquisto intracomunitario fittizio.
- 30 A tal proposito, nel presente procedimento si pone l'ulteriore questione se sia sufficiente che l'emittente della fattura la rettifichi e la invii al destinatario oppure se sia necessario, ai fini di una valida rettifica della fattura stessa, che essa sia pervenuta al destinatario. In conclusione, non risulta con chiarezza se una rettifica della fattura in una fattispecie del genere – in linea con la sentenza nella causa *Senatex* – possa avere effetti retroattivi al momento iniziale dell'emissione della fattura oppure se produca effetti solo per il periodo nel quale venga effettuata la rettifica. Nell'impossibilità di produrre effetti retroattivi, una rettifica effettuata nel 2016 non dovrebbe rilevare nel presente procedimento, vertente sull'IVA relativa al 2014.

Sulla terza questione

Ai sensi dell'articolo 25, paragrafo 4, dell'UstG 1994, l'emissione della fattura è disciplinata (in linea generale) dalle disposizioni dello Stato membro dal quale l'acquirente gestisce la propria impresa. Nella fattispecie in esame, l'acquirente (vale a dire, la ricorrente) gestisce la propria impresa dall'Austria, cosicché l'emissione della fattura dovrebbe essere esaminata, in base alla disposizione citata, alla luce del diritto austriaco.

- 31 La ricorrente fa però valere il fatto che, ai fini dell'esenzione dell'acquisto intracomunitario nella Repubblica ceca, sarebbe applicabile non il diritto austriaco, bensì il diritto ceco. Quest'ultimo, diversamente dal diritto austriaco, ammetterebbe l'inversione contabile in capo al destinatario (la M s.r.o.), anche nel caso in cui nella fattura non figurino un corrispondente riferimento; a tal fine sarebbe sufficiente – come risulta dall'argomentazione dedotta dalla ricorrente – la menzione dell'operazione triangolare nella fattura (non è stata ancora verificata la correttezza della descrizione della normativa ceca nei suddetti termini).
- 32 A termini dell'articolo 42, lettera a), della direttiva, la disposizione sull'acquisto intracomunitario fittizio di cui all'articolo 41, paragrafo 1, della direttiva medesima non si applica qualora, inter alia, il destinatario sia stato designato quale debitore dell'imposta ai sensi dell'articolo 197. L'articolo 197, paragrafo 1, lettera c), prevede, a sua volta, che la fattura sia redatta conformemente al capo 3, sezioni da 3 a 5.

- 33 A termini dell'articolo 219 bis, punto 1, della direttiva (come modificato dalla direttiva 2010/45/UE e rettificato per la versione linguistica tedesca, GU L 299/46 del 17 novembre 2010), in linea di principio, la fatturazione è soggetta alle norme applicabili nello Stato membro in cui si considera effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi, conformemente alle disposizioni del titolo V.
- 34 La fattura che la ricorrente è tenuta ad emettere riguarda la cessione «senza trasporto» della ricorrente medesima alla M s.r.o.; detta cessione si realizza nella Repubblica ceca, cosicché, in base a tale disposizione generale, dovrebbe trovare applicazione il diritto ceco.
- 35 In ogni caso, ai sensi dell'articolo 219 bis, punto 2, della direttiva, la fatturazione è soggetta, a talune condizioni, al diritto austriaco, avendo la ricorrente, in qualità di fornitore, la propria sede in Austria e non essendo residente nella Repubblica ceca. A tal fine, dovrebbe ricorrere anche la condizione che l'IVA sia dovuta dall'«acquirente».
- 36 Occorre anzitutto precisare che per «acquirente», in tale contesto, non si intende l'«acquirente» di cui all'articolo 25 dell'UstG 1994, segnatamente la parte «interposta» (intermediario) nell'operazione triangolare, bensì il destinatario della prestazione (nel caso di specie, dunque, la M s.r.o.). Si deve peraltro considerare che la M s.r.o. non è debitore dell'IVA *ab initio*, ma in ogni caso solo dal momento in cui è stata designata come tale; tale designazione figura nella fattura.
- 37 Qualora l'argomento della ricorrente (che – come si è detto – non è stato ancora esaminato nel merito) fosse fondato, le indicazioni contenute nella fattura potrebbero determinare, in base al diritto ceco, la validità della designazione del destinatario come debitore dell'imposta. Ai sensi dell'articolo 219 bis, punto 2, della direttiva ciò comporterebbe – proprio in ragione della validità di detta designazione – che l'emissione della fattura debba essere esaminata in base al diritto austriaco, secondo il quale, però, il mero riferimento ad un'operazione triangolare non rappresenterebbe una valida designazione del destinatario quale debitore dell'imposta, cosicché tornerebbe a trovare applicazione il diritto ceco.
- 38 Al fine di interrompere tale circolo vizioso, la legge applicabile all'emissione della fattura potrebbe essere determinata tenendo conto della situazione anteriore all'emissione stessa (a prescindere da essa). Ne conseguirebbe che l'emissione della fattura sarebbe soggetta al diritto ceco. La ricorrente sostiene che, in base al diritto ceco, la designazione della M s.r.o. quale debitore dell'imposta sarebbe valida. Da ciò potrebbe derivare l'ulteriore effetto che l'acquisto intracomunitario fittizio si consideri soggetto all'IVA in Austria.
- 39 Un'analogha questione di diritto è disciplinata nel regolamento (CE) n. 593/2008 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 17 giugno 2008, sulla legge applicabile alle obbligazioni contrattuali (Roma I). Ai sensi del suo articolo 3, paragrafo 5, l'esistenza e la validità del consenso delle parti sulla legge applicabile sono disciplinate dagli articoli 10, 11 e 13. L'articolo 10, paragrafo 1, di detto

regolamento dispone che l'esistenza e la validità del contratto o di una sua disposizione si stabiliscono in base alla legge che sarebbe applicabile in virtù del presente regolamento se il contratto o la disposizione fossero validi.

- 40 Sebbene tale regolamento – come si evince già dal suo articolo 1, paragrafo 1 - non si applichi, «in particolare, alle materie fiscali, doganali o amministrative» il principio ispiratore che ne è alla base potrebbe essere esteso *mutatis mutandis* alla questione di diritto da valutare nella presente fattispecie. Assumendo la validità della designazione della M s.r.o. quale debitore dell'imposta (esattamente come affermato dalla ricorrente), l'emissione della fattura, in forza dell'articolo 219 bis, punto 1, della direttiva, dovrebbe essere esaminata in base al diritto austriaco. Ove si tenesse conto (esclusivamente; ma v. la prima questione) del diritto austriaco, il contenuto della fattura non sarebbe peraltro conforme alle condizioni relative alla designazione della M s.r.o. quale debitore dell'imposta. Ciò potrebbe portare alla conclusione che l'acquisto intracomunitario fittizio non si consideri soggetto all'IVA in Austria.