

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
N. FENNELLY

presentate il 13 aprile 2000 *

1. Nel presente procedimento pregiudiziale viene chiesto alla Corte di considerare le circostanze nelle quali la sesta direttiva IVA obbliga o permette agli Stati membri di concedere la remissione del debito in relazione all'IVA erroneamente indicata in fatture relative a transazioni che non hanno mai avuto luogo¹. In sostanza, si tratta di valutare la portata del principio enunciato nella sentenza *Genius Holding* e, in particolare, se sia necessario che una fattura errata sia stata emessa in buona fede, affinché l'emittente possa successivamente domandarne la rettifica².

di beni e le prestazioni di servizi, effettuate a titolo oneroso (...) da un soggetto passivo che agisce in quanto tale». A norma dell'art. 17, n. 2, lett. a), il diritto a dedurre sorge in relazione all'IVA «dovuta o assolta» da un soggetto passivo «per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo». L'art. 20 consente agli Stati membri di modificare «la deduzione iniziale» accordata ad un soggetto passivo in talune circostanze. L'art. 21 riguarda «i debitori dell'imposta» e, per la parte che qui rileva, dispone quanto segue:

I — Il contesto giuridico e fattuale

«L'imposta sul valore aggiunto è dovuta:

A — Il contesto giuridico

1. in regime interno:

2. Ai sensi dell'art. 2, n. 1, della sesta direttiva sono soggette ad IVA: «le cessioni

(...)

* Lingua originale: l'inglese.

1 — Sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati Membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 — Sentenza 13 dicembre 1989, causa C-342/87 (Racc. pag. 4227, in prosieguo «*Genius Holding*»).

c) da chiunque indichi l'imposta sul valore aggiunto in una fattura o in un

documento che ne fa le veci».

ché non sia imprenditore o non esegua forniture, né altra prestazione».

3. Nel diritto tedesco l'Umsatzstenergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari) del 1991 (in prosieguo: l'«UStG») distingue tra IVA indicata in fattura per errore (v. l'art. 14, n. 2, UStG) e IVA indicata indebitamente (v. l'art. 14, n. 3, UStG). Quest'ultima è rilevante nella presente causa. Le disposizioni citate, rispettivamente, prevedono quanto segue:

«Qualora l'imprenditore abbia indicato distintamente, in una fattura relativa ad una fornitura o a un'altra prestazione», un importo IVA superiore a quello di cui è debitore ai sensi della presente legge, è ugualmente tenuto a pagare l'importo eccedente. Se egli rettifica l'importo dell'imposta nei confronti del destinatario della prestazione, si applica per analogia l'art. 17, n. 1».

«Chiunque indichi separatamente su una fattura un importo di imposte, benché non sia autorizzato a menzionare l'imposta separatamente, è debitore dell'importo indicato. Questo vale anche allorché qualcuno indichi separatamente un importo di imposte in un altro documento, con il quale indica quanto deve essere pagato, come un imprenditore che fornisce prestazioni, ben-

4. L'art. 190, paragrafo 3, delle Umsatzsteuer-Richtlinien (linee guida in materia di imposta sulla cifra d'affari) prevede che, se la riscossione di un'imposta indebitamente indicata comporta una situazione d'iniustizia obiettiva, l'amministrazione finanziaria — in deroga alla normativa legislativa — può, per motivi di equità, consentire a colui che ha emesso la fattura di rettificarla in applicazione analogica della disposizione maggiormente permissiva dell'art. 14, n. 2, UStG. A questo proposito l'art. 227 della Abgabenordnung (codice delle imposte; in prosieguo «l'AO») così dispone:

«Le autorità fiscali possono concedere un'esenzione totale o parziale dai diritti derivanti da un debito fiscale, se è iniquo in una data situazione riscuoterlo».

B — *I fatti e le cause principali*

5. Le cause principali sono due controversie riunite dal giudice remittente.

6. La Schmeink & Cofreth, attrice e ricorrente in cassazione nella prima causa (in prosieguo: la «Schmeink»), il 31 dicembre 1991 ha emesso, nei confronti di una società di cui stava acquistando una partecipazione, una fattura pro forma indicante un importo di DEM 529 370,80, per compensi per prestazioni di consulenza in realtà mai effettuate. Sembra che questa fattura sia stata utilizzata un anno dopo da tale seconda società a sostegno di una domanda per un contributo all'investimento. A seguito di un'apposita verifica della posizione IVA della Schmeink condotta dal Finanzamt (ufficio delle imposte) di Borken, in Germania (in prosieguo anche: il «primo resistente»), quest'ultimo, in data 14 aprile 1993, ha accertato a carico di Schmeink un'imposta sulla cifra d'affari per l'importo indicato nella fattura, a norma dell'art. 14, n. 3, UStG.

7. Con successivo ricorso ex art. 227 dell'AO, la Schmeink ha cercato invano di ottenere un'esenzione dall'IVA in questione da parte del primo resistente per motivi di equità. Anche la sua impugnazione contro il rifiuto del Finanzamt è stata rigettata dal Finanzgericht di Münster (tribunale tributario). La Schmeink ha quindi presentato ricorso al Bundesfinanzhof (corte tributaria federale), invocando una precedente pronuncia di tale corte del 21 febbraio 1980 (in prosieguo: la «sentenza del 1980»), ai sensi della quale, ai fini della concessione del rimedio equitativo di cui all'art. 227 dell'AO, dovrebbe bastare che l'emittente la fattura elimini tempestivamente e per intero la situazione di pericolo per il gettito fiscale.

8. Il signor Strobel, attore e ricorrente nella seconda causa, negli anni che qui rilevano (1992 e 1993) esercitava un'attività commerciale con macchine d'ufficio per elaborazione dati. Per occultare le perdite di una sua filiale e simulare una migliore redditività, il signor Strobel ha emesso fatture fittizie a varie società di leasing relative a forniture mai effettuate. Le società di leasing hanno pagato le fatture e hanno dedotto l'imposta sulla cifra di affari nelle stesse indicata come imposta sugli acquisti. Il signor Strobel aveva assoggettato ad IVA tutti i compensi, ma si era accordato per restituire alle società di leasing a rate le somme da queste pagate. Nel 1994 il signor Strobel ha spontaneamente informato delle false dichiarazioni la locale Staatsanwaltschaft (Procura della Repubblica) e il Finanzamt di Esselingen, in Germania (in prosieguo: il «secondo resistente»). Ai sensi dell'art. 14, n. 3, secondo comma, secondo trattino, UStG, a carico del signor Strobel sono stati accertati gli importi IVA indicati nelle fatture in discorso, ossia DEM 519 346,36 per il 1992 e DEM 653 156,51 per il 1993.

9. In data 24 agosto 1995 il signor Strobel ha domandato la remissione di questi (e altri) importi IVA per motivi di equità ex art. 227 dell'AO. Tale domanda è stata rigettata dal secondo resistente. Il signor Strobel ha quindi presentato ricorso, infrut-

tuoso, al Finanzgericht del Baden-Württemberg. Ha ulteriormente presentato ricorso al Bundesfinanzhof, sostenendo l'applicabilità dell'art. 227 dell'AO, poiché, nonostante non avesse richiesto la restituzione delle false fatture, aveva agito abbastanza tempestivamente da evitare pericoli per il gettito fiscale.

10. Nei loro ricorsi in sostanza entrambi i ricorrenti hanno sostenuto che, per avvalersi della possibilità di esenzione per motivi di equità, dovrebbe essere sufficiente che l'emittente le fatture di cui trattasi elimini il pericolo di minori entrate per l'amministrazione finanziaria, vuoi facendosi restituire dal destinatario, o dai destinatari, le fatture emesse prima che siano utilizzate a fini di deduzione fiscale, vuoi pagando l'imposta in esse indicata e assicurando poi che i destinatari ripaghino all'amministrazione qualsiasi importo indebitamente dedotto sulla base delle fatture fittizie.

11. Nell'ordinanza di rinvio il Bundesfinanzhof sottolinea che, in base alla sentenza del 1980, il rimedio equitativo di cui all'art. 227 dell'AO può trovare applicazione se colui che ha emesso la falsa fattura la recupera prima che venga utilizzata o altrimenti adotta misure per eliminare il

pericolo per il gettito fiscale, ad esempio informando l'amministrazione finanziaria competente. Tuttavia, in un sentenza del 23 novembre 1995, il Bundesgerichtshof (corte di giustizia federale); fondandosi sull'art. 20, n. 1, lett. a), della sesta direttiva e sulla sentenza Genius Holding, ha affermato che, nel caso di cui all'art. 14, n. 3, UstG, ai fini della remissione del debito tributario ai sensi dell'art. 227 dell'AO è necessario, oltre alla rimozione del pericolo di minori entrate per l'amministrazione finanziaria, anche «l'errore scusabile» di colui che ha emesso la fattura³. Il Bundesfinanzhof, nella presente ordinanza di rinvio, sulla base della propria giurisprudenza, sembra incline ad escludere la necessità di siffatta condizione. Visto che l'errore di entrambi gli attori nei procedimenti di cui trattasi non è stato involontario, il Bundesfinanzhof si domanda, tra l'altro, se il principio della neutralità fiscale dell'IVA esiga che colui che emette la fattura dimostri la propria «buona fede» per ottenere la remissione di un debito IVA derivante da una fattura, allorché tutti i pericoli di minor gettito siano stati eliminati. Esso suggerisce che siffatta interpretazione in Germania potrebbe dare luogo a difficoltà di ordine costituzionale, poiché la disposizione nazionale d'attuazione dell'art. 21, n. 1, lett. c), della sesta direttiva si avvicinerrebbe a una disposizione penale, a norma della quale l'onere dell'imposta indicata in fattura sarebbe addossato all'emittente anche qualora la sua condotta non abbia minacciato il principio della neutralità fiscale.

3 — IX ZR 225/95, *Neue Juristische Wochenschrift* 1996, 842. La fattispecie verteva su un'azione per risarcimento danni promossa contro un avvocato tributarista, che si sosteneva aver negligenemente omesso di introdurre un ricorso contro la decisione dell'amministrazione finanziaria che imponeva ad un suo cliente di pagare un certo importo IVA indebitamente indicato da questi in fattura. In una sentenza dell'8 marzo 1994, il Finanzgericht di Münster, riferendosi alla sentenza Genius Holding, ha affermato che si poteva procedere a rettifica, qualora fosse accertata la buona fede; v. 15 K 6635/91 U, *Entscheidungen der Finanzgerichte* 1994, pag. 813.

12. Il Bundesfinanzhof ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se il diritto comunitario imponga che sia consentita la rettifica di un'imposta già indebitamente fatturata nell'ambito del procedimento di accertamento d'imposta, oppure sia sufficiente che gli Stati membri ammettano una rettifica in un successivo procedimento secondo equità (per cosiddette ragioni tecniche).

2) Se la rettifica di un'imposta indebitamente fatturata presupponga obbligatoriamente che colui che emette una fattura dimostri la sua buona fede oppure una rettifica di una fattura sia ammessa anche in altri casi (eventualmente quali).

3) In base a quali presupposti colui che emette una fattura agisca in buona fede».

III — Osservazioni

13. Solamente la Schmeink, la Germania e la Commissione hanno presentato osserva-

zioni scritte⁴. Risulta chiaramente dalle osservazioni che le questioni sottoposte sollevano due problematiche distinte; ossia quale tipo di procedura di rettifica dovrebbe applicarsi e se il soggetto passivo che richiede la remissione debba provare la propria buona fede. La Corte dovrà considerare la natura della condizione della buona fede solo qualora si risolva positivamente l'ultimo punto.

IV — Esame

A — *Le procedure di rettifica necessarie*

14. La Schmeink, sostenuta su questo punto dalla Commissione, avanza la tesi secondo la quale non è sufficiente che lo Stato membro permetta la rettifica dell'IVA indebitamente indicata in fattura unicamente mediante un «procedimento equitativo» successivo all'iniziale imposizione di un debito tributario in capo al soggetto passivo. La Schmeink sostiene che il principio della neutralità, come tra l'altro interpretato nella sentenza Gibbs⁵ e nella sentenza Molenheide⁶, comporta che qualunque IVA indebitamente richiesta debba

4 — La Corte ha dispensato dalla necessità dell'udienza a norma dell'art. 104, n. 4, del suo regolamento di procedura.

5 — Sentenza 24 ottobre 1996, causa C-317/94 (Racc. pag. I-5339, punto 28).

6 — Sentenza 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e 47/96, Molenheide e a. (Racc. pag. I-7281, punto 42; in prosieguo: la «sentenza Molenheide»).

poter essere rettificata. Concedere alle amministrazioni nazionali discrezionalità a questo riguardo renderebbe impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio di diritti derivanti dal diritto comunitario, in contrasto con la giurisprudenza Fantask e a. ⁷.

15. La Germania ritiene che non sia necessario rispondere alla prima questione dal momento che le cause principali vertono sull'impugnazione di pronunce di giudici di grado inferiore, che respingono ricorsi ex art. 227 dell'AO in circostanze nelle quali il debito tributario degli attori è stato accertato. In subordine, sostiene che il principio della neutralità impone agli Stati membri solamente di assicurare che l'IVA riscossa per errore sia rettificabile. Dal momento che la sesta direttiva non contiene nessuna disposizione specifica relativa alla rettifica, gli Stati membri sono liberi di determinare la procedura applicabile.

16. Non ritengo che sia inutile rispondere alla prima questione. È vero che le impugnazioni degli attori di cui alle cause principali vertono sulla procedura equitativa prevista dall'art. 227 dell'AO nel caso in cui l'imposta sia stata versata. Tuttavia, dall'ordinanza di rinvio risulta chiaramente che ciò si è verificato poiché non sussiste un'autonoma possibilità di rettifica ai sensi dell'art. 14, n. 3, UstG nei casi in cui l'IVA in questione sia stata indebitamente indicata nella fattura di cui si tratta. Pertanto, è chiaro che, se ai sensi del diritto comuni-

tario è necessaria una più ampia possibilità di rettifica, i ricorrenti se ne avvarranno, in particolare dal momento che il Bundesfinanzhof sembra davvero disposto ad interpretare l'art. 227 dell'AO in senso più ampio. In ogni caso, compete solamente al giudice remittente valutare la rilevanza, ai fini della causa dinanzi a lui pendente, delle questioni che sottopone alla Corte. In linea di principio, la Corte è tenuta a risolvere tali questioni, salvo che non sia del tutto ovvio che l'interpretazione del diritto comunitario richiesta è completamente irrilevante per la soluzione della controversia pendente dinanzi al giudice nazionale ⁸.

17. È pertanto necessario valutare se le limitate possibilità di rettifica oggi apparentemente disponibili nell'ordinamento tedesco siano compatibili con il diritto comunitario. È importante ricordare che la sesta direttiva non ha armonizzato in modo esaustivo il sistema IVA degli Stati membri. Al contrario:

«(...) essa mira a stabilire una base imponibile uniforme destinata a garantire la neutralità del sistema e, come precisa il suo dodicesimo considerando, ad armonizzare

7 — Sentenza 2 dicembre 1997, causa C-188/95, Fantask e a. (Racc. pag. I-6783).

8 — V., tra l'altro, sentenza 15 dicembre 1995, causa C-415/93, Bosman (Racc. pag. I-4921, punti 59 e 61) di recente confermata dalla sentenza 13 gennaio 2000, causa C-254/98, Schutzverband (Racc. pag. I-151).

il regime delle deduzioni “ove ha un’incidenza sul livello reale di percezione”; essa mira anche a far sì che “il calcolo del prorata di deduzione [si effettui] in modo analogo in tutti gli Stati membri”⁹.

ordinamenti nazionali rispettivi, la possibilità di rettificare i debiti tributari derivanti dall’emissione di fatture.

18. Questo è vero in particolare per ciò che riguarda le fatture. Nella sentenza *Jeune-homme* e a., la Corte ha confermato che gli Stati membri, oltre alle informazioni minime previste dall’art. 22, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, possono specificare le informazioni che devono essere contenute nelle fatture per consentire l’esercizio del diritto di deduzione¹⁰. Quindi, ripeto l’opinione che ho espresso nella causa *Molenheide* e cioè che gli Stati membri hanno sia «un’ampia discrezionalità nell’attuare le disposizioni del sistema IVA (...)» sia «[p]iù in generale, la responsabilità di gestire tutto il sistema IVA (...)»¹¹. È in questo contesto che si deve valutare l’adeguatezza delle possibilità di rettifica disponibili nell’ordinamento tedesco.

19. La sesta direttiva non dice nulla sulla possibilità di rettifica. Di conseguenza, come la Corte ha espressamente riconosciuto nella sentenza *Genius Holding*, spetta agli Stati membri prevedere, nei loro

20. Tuttavia, sarebbe incompatibile con il principio della neutralità fiscale che l’ordinamento nazionale non contenga disposizioni sulla rettifica. Benché nella sentenza *Molenheide* la Corte abbia confermato che, nell’esercizio delle loro competenze in materie non rientranti nella sesta direttiva, gli Stati membri devono garantire che i diritti dei soggetti passivi derivanti dalla direttiva non siano violati o che non divenga eccessivamente difficile invocarli, non sono convinto che violi il principio di proporzionalità il fatto che uno Stato membro preveda la possibilità di rettificare l’IVA indebitamente indicata solo successivamente alla determinazione del relativo debito tributario¹². A mio parere, infatti, dall’espressa previsione dell’art. 21, n. 1, lett. c), secondo la quale coloro che indicano l’IVA in fattura sono tenuti a pagarla, deriva che uno Stato membro può legittimamente ritenere che un sistema di rimborso a posteriori fornisca un’adeguata protezione contro il pericolo minor gettito derivante da fatture errate o false, specialmente laddove in relazione all’IVA in questione sia stata operata una deduzione. Un sistema di rettifica retroattiva può anche avere un effetto deterrente nei confronti degli abusi di fatturazione.

9 — Sentenza *Molenheide*, citata, punto 42.

10 — Sentenza 14 luglio 1988, cause riunite 123/87 e 330/87 (Racc. pag. 4517; in prosieguo: la «sentenza *Jeune-homme*»).

11 — Conclusioni nella causa citata, paragrafo 41.

12 — V., in particolare, il paragrafo 48.

B — *I presupposti per la rettifica*

21. La questione se la buona fede dell'emittente la fattura costituisca per il diritto comunitario un presupposto necessario alla rettifica è, in verità, il punto principale sollevato dalla presente domanda di pronuncia pregiudiziale.

22. La Schmeink sostiene che, nel caso in cui la fattura emessa non abbia dato luogo a deduzione e sia stata restituita all'emittente, il principio della neutralità fiscale impone di accogliere una domanda di rettifica, senza che sia necessario provare la buona fede. Asserisce altresì che pretendere la buona fede, qualora non vi sia alcuna possibilità che venga abusivamente avanzata una domanda di deduzione, violerebbe il principio di proporzionalità.

23. La Germania sostiene che il principio della neutralità fiscale impone che la rettifica sia consentita solamente nel rispetto delle precise condizioni indicate nella sentenza *Genius Holding*, ossia laddove la buona fede sia stata dimostrata. In via subordinata, argomenta che la buona fede può sussistere solo quando l'emittente la fattura abbia commesso un errore scusabile, come un errore di trascrizione, un errore di diritto o altro errore analogo.

24. La Commissione sostiene che negare la rettifica ai soggetti passivi che non hanno agito in buona fede, anche qualora non vi

sia alcun pericolo di minor gettito IVA, violerebbe il principio di neutralità. Ciò porrebbe costoro in una situazione di svantaggio a confronto con altri soggetti passivi che sono tenuti a pagare l'IVA solo rispetto a transazioni concrete. A suo modo di vedere, la sentenza *Genius Holding*, che è basata sull'art. 21, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, riguarda solo casi di emissione di fatture per errore. Più in generale, dal principio di neutralità e dal fatto che ai sensi dell'art. 2 vi sia assoggettamento ad IVA al verificarsi di una transazione tassabile, deriva che non sorge alcun debito IVA qualora una siffatta transazione non abbia avuto luogo.

25. Le osservazioni presentate alla Corte concordano sul punto che la possibilità di rettifica presuppone che il soggetto passivo abbia adottato tutte le misure adeguate per assicurarsi che l'IVA indicata non venga detratta. Così, nelle cause principali, la Schmeink è stata in grado di recuperare la fattura di cui trattasi prima che fosse portata in detrazione, mentre il signor Strobel ha pagato l'IVA dovuta e in un secondo tempo ne ha domandato la restituzione mediante rettifica. A mio avviso l'eliminazione di ogni pericolo per il gettito IVA dello Stato membro interessato è una condizione essenziale per ogni domanda di rettifica¹³. Per valutare se uno Stato membro possa imporre all'emittente di dimostrare anche la sua buona fede è necessario

13 — Come propriamente sottolineato da un autore tedesco, considerato che nel momento in cui una fattura errata viene emessa il rischio di minor gettito sussiste a priori, la buona fede dell'emittente dovrebbe liberarlo da responsabilità solo qualora, a posteriori, non si verifichi nessuna perdita effettiva; v. *Reiss, Umsatzsteuer-Rundschau* 1999, 170, pag. 174.

esaminare la giurisprudenza relativa alla fatturazione.

26. La causa *Jeunehomme*, decisa 17 mesi prima della sentenza *Genius Holding*, riguardava una domanda introdotta da un soggetto passivo che contestava il rifiuto di una detrazione basata su fatture ricevute da taluni fornitori. L'amministrazione fiscale assumeva che le fatture in questione non contenevano informazioni sufficienti. La causa dunque verteva sul diritto di deduzione, espressamente riconosciuto dagli artt. 17 e 18 della sesta direttiva e che, ai sensi dell'art. 20, n. 1, lett. a), è soggetto a rettifica quando la deduzione effettuata «è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto». La Corte ha dichiarato che la competenza degli Stati membri di disciplinare le informazioni di cui si può richiedere l'indicazione sulle fatture «deve limitarsi a quanto necessario per garantire la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e il suo controllo da parte degli uffici tributari»¹⁴. È chiaro che la preoccupazione della Corte era di assicurare che gli Stati membri godessero di un margine sufficiente ma non illimitato nell'applicare le regole dirette a verificare, come ha scritto l'avvocato generale Sir Gordon Slynn nelle sue conclusioni relative alla causa *Jeunehomme*, «la regolarità del negozio» in relazione al quale una detrazione era stata richiesta; ossia per controllare che il fornitore in questione abbia effettivamente «addebitato per l'IVA quanto egli ha pagato»¹⁵.

27. Nella causa *Genius Holding* la questione della rettifica era sorta, ma solo

indirettamente, in quanto la controversia riguardava essenzialmente una rettifica operata nei confronti di una detrazione inizialmente concessa. L'esigenza della rettifica era sorta poiché la *Genius Holding* aveva dedotto l'imposta fatturata da alcuni subcontraenti, nonostante le norme IVA olandesi dell'epoca precludessero a tali subcontraenti di applicare l'IVA¹⁶. La *Genius Holding*, sostenuta dalla Commissione, affermava che, se un soggetto passivo che ha pagato fatture non potesse dedurre l'IVA relativa addebitatagli dai propri fornitori, si verificherebbe una doppia imposizione in contrasto con il principio di neutralità. Gli Stati membri che avevano presentato osservazioni invocavano un'interpretazione restrittiva, secondo la quale solo l'IVA effettivamente dovuta poteva essere dedotta, mentre la posizione olandese era «meno radicale», in quanto la prassi amministrativa olandese andava nel senso di domandare il pagamento di tale IVA in primo luogo all'emittente la fattura e «solo quando questa azione non presenta[va] alcuna possibilità di successo (...) ricorrendo taluni presupposti, per esempio, in mancanza di buona fede del destinatario della fattura, l'imposta detratta [era] riscossa a posteriori anche da quest'ultimo»¹⁷. Nella descrizione dei fatti di questa causa non è tuttavia indicato se i fornitori — in quel caso i subcontraenti — avevano effettivamente pagato l'IVA indicata nelle fatture indirizzate alla *Genius Holding*, né se la *Genius Holding* aveva effettivamente pagato le fatture compresa l'IVA relativa. Di conseguenza, in definitiva, non è possibile dire né se i primi, nel

16 — Conformemente al cosiddetto «sistema di translazione» i subcontraenti dovevano trasferire il debito IVA relativo ai servizi prestati a favore del destinatario (l'imprenditore principale) a quest'ultimo, il quale l'avrebbe quindi incluso nella propria dichiarazione IVA e simultaneamente avrebbe avuto il diritto di domandare una deduzione a tale riguardo. I Paesi Bassi erano stati autorizzati ad adottare tale sistema dal Consiglio ai sensi dell'art. 27 della sesta direttiva.

17 — V. il paragrafo 15 delle conclusioni dell'avvocato generale Mischo (il corsivo è originale).

14 — Punto 17.

15 — V. Racc. pag. 4517, in particolare pag. 4534.

fatturare l'IVA in questione alla Genius Holding avessero semplicemente agito per errore, né se i primi e il secondo avessero agito in collusione tra loro¹⁸.

28. Nella sentenza Genius Holding la Corte ha interpretato l'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, ai sensi del quale un soggetto passivo può dedurre l'IVA «dovuta o assolta per le merci che gli sono o gli saranno fornite e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo», nel senso che «l'esercizio del diritto di detrazione è limitato soltanto alle imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'IVA o versate in quanto erano dovute»¹⁹. Di conseguenza, ha dichiarato che le amministrazioni fiscali nazionali potevano, ai sensi dell'art. 20, n. 1, lett. a), rettificare una detrazione «anche se corrisponde all'importo dell'imposta indicata in fattura o in un documento che ne fa le veci»²⁰. La Corte ha giustificato questa interpretazione osservando che essa «è quella che meglio consente di prevenire le frodi fiscali che sarebbero agevolate qualora ogni imposta fatturata potesse essere detratta»²¹.

29. Questo è il contesto nel quale la Corte ha proceduto, per la verità mediante un

18 — L'avvocato generale Mischo era chiaramente dell'idea che entrambe le ipotesi fossero possibili; v. il paragrafo 17 delle sue conclusioni. L'ipotesi formulata dalla Commissione nelle sue osservazioni nella presente causa, secondo cui la Genius Holding verteva su un semplice errore, benché probabilmente corretta, non è riscontrata dalla descrizione dei fatti di causa.

19 — Punto 13.

20 — Punto 16.

21 — Punto 17.

obiter dictum, ad occuparsi dell'argomento fondato sul principio di neutralità. La Genius Holding, destinataria delle fatture di cui si trattava, sostenuta dalla Commissione, affermava che limitare il suo diritto di detrarre avrebbe violato tale principio. In risposta la Corte ha statuito che spettava agli Stati membri «contemplare nei rispettivi ordinamenti giuridici interni la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata purché *chi ha emesso la fattura* dimostri la propria buona fede»²². Tuttavia, sembra chiaro che la questione della buona fede non era sollevata dai fatti di causa. In primo luogo, la causa riguardava un destinatario di fatture e, in secondo luogo, la prassi olandese, cui presumibilmente tale affermazione si ispirava (v. supra, paragrafo 27), menzionava l'assenza di buona fede del destinatario della fattura solamente quale uno dei possibili presupposti in presenza dei quali l'imposta dedotta poteva essere imputata a quest'ultimo. Ciò nondimeno è chiaro che, al fine di prevenire l'evasione fiscale, la Corte ha assunto la buona fede quale condizione per la rettifica di debiti tributari, lasciando però aperta la questione del rapporto preciso tra tale condizione e il principio di neutralità fiscale, qualora non vi sia pericolo di evasione.

30. Prima di esaminare tale rapporto, è utile riferirsi alla più recente giurisprudenza nella quale la Corte ha valutato la funzione delle fatture o di documenti che ne fanno le veci. A mio avviso tale giurisprudenza avvalorava l'opinione da me espressa in precedenza (paragrafo 25), ossia che la più importante preoccupazione per il

22 — Sentenza Genius Holding, punto 18 (il corsivo è mio).

diritto comunitario, riguardo all'esercizio da parte degli Stati membri delle loro competenze nel gestire il sistema IVA nazionale, è quella di evitare l'evasione fiscale.

31. Nella causa Reisdorf si chiedeva alla Corte se un soggetto passivo poteva essere esonerato dal normale obbligo di produrre l'originale della fattura, quando il diritto di deduzione era stato esercitato in relazione all'IVA in essa indicata²³. La Corte ha dichiarato che «la sesta direttiva riconosce agli Stati membri il potere di stabilire le norme relative al controllo dell'esercizio del diritto a detrazione e, in specie, il modo in cui il soggetto passivo deve comprovare tale diritto» e che «questo potere comprende quello di prescrivere la produzione dell'originale della fattura all'atto di verifiche fiscali e quello di autorizzare il soggetto passivo a produrre, se non ne è più in possesso, altre prove inconfutabili attestanti che l'operazione oggetto della domanda di detrazione è realmente avvenuta»²⁴. Come nella sentenza Jeunehomme, la Corte era chiaramente preoccupata di garantire agli Stati membri la possibilità di combattere l'evasione fiscale, consentendo la detrazione solo qualora il soggetto passivo sia in grado di dimostrare la regolarità dell'importo IVA preteso.

32. L'importanza centrale della lotta contro la frode emerge anche dalla sentenza Lang-

horst²⁵. Questa causa riguardava determinate note di credito emesse da un commerciante di bestiame al signor Langhorst, agricoltore, destinate a fungere da fatture. Tali note di credito avevano erroneamente indicato una aliquota IVA più alta di quella che il signor Langhorst doveva effettivamente pagare. Riferendosi all'art. 21, n. 1, lett. c), della sesta direttiva e all'obiettivo di evitare le frodi, la Corte ha dichiarato che il signor Langhorst era debitore dell'IVA indicata nelle stesse poiché, accettando il sistema di autofatturazione adottato dal commerciante, poteva essere considerato autore delle note medesime²⁶.

33. L'attenzione della Corte per la lotta antifrode è altresì evidente nella pronuncia *Grandes Sources d'Eaux Minérales Françaises*²⁷, nella quale l'attore, quale prova del suo diritto ad un rimborso IVA, era stato in grado di produrre solo un duplicato della fattura, poiché l'originale era andato perso per ragioni che sfuggivano al suo controllo²⁸. Benché convinta che l'esigenza degli originali «[era] conforme alla finalità generale dell'ottava direttiva, enunciata al sesto 'considerando', cioè di combattere "talune forme di frode o di evasione fiscale"» e, in particolare, la riutilizzazione

25 — Sentenza 17 settembre 1997, causa C-141/96 (Racc. pag. I-5073).

26 — V., in particolare, punto 28.

27 — Sentenza 11 giugno 1998, causa C-361/96 (Racc. pag. I-3495).

28 — La domanda in questo caso era stata avanzata da un soggetto con sede legale in Francia relativamente ad un'IVA tedesca, pagata in relazione allo scioglimento di un contratto con un fornitore tedesco. Il ricorso era stato introdotto a norma dell'ottava direttiva del Consiglio 6 dicembre 1979, 79/1072/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Modalità per il rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti all'interno del paese (GU L 331, pag. 11), il cui art. 3, lett. a), richiede espressamente di produrre con le istanze di rimborso «gli originali delle fatture».

23 — Sentenza 5 dicembre 1996, causa C-85/95 (Racc. pag. I-6257).

24 — *Ibid.*, punto 29, dove si fa riferimento ai paragrafi 26 e 27 delle mie conclusioni relative a quella causa.

delle fatture «per altre domande di rimborso», nondimeno la Corte ha dichiarato che l'art. 3, lett. a), della direttiva «non [poteva] essere interpretato nel senso che esclude la possibilità che uno Stato membro accolga una siffatta domanda di rimborso in casi eccezionali, cioè se è fuori dubbio che l'operazione che sta all'origine della domanda di rimborso è stata conclusa (...) se è pacifico che, tenuto conto delle circostanze, non vi è rischio di domande di ulteriori rimborsi»²⁹. Facendo riferimento al principio di proporzionalità, la Corte ha quindi osservato che «l'esclusione di una siffatta possibilità non è necessaria in questo caso per evitare la frode o l'evasione fiscale»³⁰.

34. Nella causa Genius Holding, visto che dalle informazioni contenute negli atti di causa sembra che l'emittente avesse agito semplicemente per errore nel fatturare a Genius Holding l'IVA in questione, non è chiara la portata precisa che la Corte desiderava attribuire al requisito della buona fede con l'affermazione contenuta nella sua sentenza. Considerata la giurisprudenza più recente, dove predomina la preoccupazione di impedire l'evasione fiscale diretta o la fraudolenta creazione di domande di deduzione IVA, a mio avviso è probabile che la Corte, con il suo riferimento nella sentenza Genius Holding alla buona fede, non volesse far altro che riferirsi ad un principio che deve applicarsi, qualora sia pertinente, alle regole di diritto comunitario e, in particolare, al sistema IVA comunitario. Di conseguenza, se è assodato che la fattura è stata emessa in

buona fede, sarebbe manifestamente contrario al principio di neutralità impedire al soggetto passivo di avvalersi del diritto di rettifica, qualora non si sia verificata una diminuzione o un pericolo di diminuzione del gettito fiscale. Ritengo che in tali circostanze il diritto comunitario imponga agli Stati membri di consentire la rettifica delle dichiarazioni IVA viziate da fatture erronee, nel rispetto delle norme nazionali. A mio avviso, questa interpretazione è quella sulla quale effettivamente si fonda l'affermazione contenuta nella sentenza Genius Holding. Sono tuttavia d'accordo con la Commissione che lo stesso principio dovrebbe anche logicamente esigere che sia consentita la rettifica qualora, nonostante l'iniziale esistenza di un errore non scusabile o lo stato di malafede all'atto della redazione della fattura, l'emittente abbia adottato misure adeguate ed efficaci per assicurarsi che non si verificino diminuzioni del gettito fiscale³¹.

35. L'art. 21, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, che fa riferimento alla responsabilità dell'emittente per l'IVA indicata in fattura, non esclude questa interpretazione. Come sottolineato dalla Commissione, il diritto comunitario non impedisce agli Stati membri di adottare tutte le misure ritenute opportune, di natura penale o amministrativa, come ammende o altre sanzioni pecuniarie, con funzione deterrente rispetto all'emissione o alla tentata emissione di

29 — Punti 28 e 29.

30 — Punto 30.

31 — Il fatto che ad oggi apparentemente solo gli ordinamenti di alcuni Stati membri consentano la rettifica anche quando vi sia stata mala fede non può incidere sull'interpretazione degli obblighi derivanti dalla sesta direttiva, che deve essere interpretata in via autonoma.

fatture false o fittizie. A mio avviso, inoltre, il diritto comunitario non impedisce agli Stati membri di disporre che l'onere di provare che non sussiste alcun pericolo per il gettito IVA spetti al soggetto passivo responsabile e ciò, a fortiori, laddove all'inizio marchi la buona fede.

36. Se la Corte accettasse questa interpretazione non vi sarebbe bisogno di valutare quale debba essere il contenuto sostanziale della nozione di «buona fede» ai fini del sistema IVA comunitario. Alla luce delle attuali prassi nazionali fortemente divergenti circa il significato di tale nozione, e in mancanza di una qualsiasi disposizione espressa in materia nella sesta direttiva, a mio parere l'elaborazione di una definizione comunitaria di «buona fede»³² dovrebbe essere lasciata al legislatore comunitario, qualora lo consideri opportuno. Tuttavia se la Corte non dovesse

condividere la soluzione proposta, ritengo che né la sentenza Genius Holding né la più recente giurisprudenza relativa alle fatture avvalorino l'opinione secondo la quale il diritto comunitario obbliga gli Stati membri a non permettere la rettifica, salvo che si dimostri la buona fede. Nella parte rilevante della sentenza Genius Holding, la Corte ha statuito che «*spetta agli Stati membri contemplare nei rispettivi ordinamenti giuridici interni*» la rettifica «purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede»³³. Una normale interpretazione di questo passaggio non fa pensare che la Corte intendesse imporre condizioni rigorose agli Stati membri. In particolare, non credo che tale passaggio avvalorino l'opinione secondo la quale *sarebbe vietato* agli Stati membri consentire la rettifica di debiti IVA derivanti da dichiarazioni fondate su fatture erronee o fittizie nel contesto del loro sistema IVA nazionale. Peraltro, non vedo alcuna ragione di buona amministrazione del sistema IVA per imporre siffatto obbligo agli Stati membri.

32 — Sembra che solo negli ordinamenti austriaco, belga, tedesco, portoghese e britannico vi sia stata una qualche considerazione del significato che dovrebbe essere attribuito all'espressione «buona fede» ai fini IVA. Così, ad esempio, nel diritto tedesco la giurisprudenza cui si è in precedenza alluso al paragrafo 11 e alla relativa nota 3 sembra richiedere che l'errore sia scusabile, circostanza che non si verifica quando l'emittente agisce in colpa grave o per ignoranza. Questa impostazione sembra implicita nel diritto britannico, dove il diritto di emettere quantomeno una nota di credito per correggere una precedente fattura errata si fonda sull'esistenza di «un errore reale o di una sovrapproduzione»; v. *British Machinery Co Ltd v Customs and Excise Commissioners* [1997] VATTR 187. Invece, il sistema IVA portoghese parte dall'assunto che la buona fede dell'emittente è presunta, mentre la prova della mala fede sembrerebbe esigere l'intenzione dell'emittente di frodare lo Stato; v. l'art. 19, n. 3 del CIVA (codice dell'imposta sul valore aggiunto). Quest'ultima impostazione sembrerebbe anche adottata in Austria, dove uno studioso dell'IVA ammetterebbe la rettifica qualora la mala fede non sia diretta ad evadere l'IVA; v. Ruppe, *Umsatzsteuergesetz 1994 — Kommentar*, 1999, pag. 918.

37. Sono cosciente che l'avvocato generale Léger, nelle sue conclusioni relative alla sentenza Langhorst, ha interpretato il principio sotteso in particolare alla sentenza Genius Holding nel senso che esso comporta che «colui che emette una fattura indicante un'imposta non dovuta deve pagare tale imposta, a meno che non sia in grado di dimostrare che l'importo iscritto non è frutto di un intento fraudolento»³⁴. Tuttavia quella causa, a diffe-

33 — Citata, punto 18 (il corsivo è mio).

34 — Paragrafo 60.

renza della presente, non sollevava il problema della rettifica. Non interpreto questo passaggio come facente riferimento a frodi non collegate al sistema IVA. A mio modo di vedere, il principio indicato in tale passaggio non dovrebbe privare gli Stati membri dell'autonomia di concedere la rettifica, nell'applicazione del loro sistema IVA nazionale, anche in assenza della buona fede del soggetto passivo, purché non vi siano pericoli per il gettito IVA.

38. Data questa interpretazione della sesta direttiva, non è necessario esaminare la terza questione posta dal Bundesfinanzhof. Ritengo pertanto che la rettifica delle fatture false o errate non dovrebbe essere discrezionale, ma piuttosto dovrebbe sempre essere effettivamente possibile, purché il soggetto passivo responsabile della loro emissione dimostri che non vi saranno perdite per il gettito IVA.

IV — Conclusione

39. Alla luce di quanto premesso, propongo che la Corte risolva le questioni sottopostele come segue:

«1) Il diritto comunitario non impone agli Stati membri di consentire la rettifica di un'imposta già indebitamente fatturata nell'ambito del procedimento di accertamento dell'iniziale debito fiscale di un soggetto passivo che abbia emesso fatture errate o fittizie, purché sia effettivamente possibile per tale soggetto domandare in seguito la rettifica della somma addebitatagli e purché l'esperibilità di tale rimedio, laddove le opportune condizioni siano soddisfatte, non sia discrezionale.

- 2) La sola condizione prevista dal diritto comunitario riguardo alle domande di rettifica dell’IVA indicata in fattura per errore o in modo fittizio è che colui che ha emesso la fattura di cui trattasi sia in grado di dimostrare alle autorità tributarie nazionali competenti che non si verificheranno perdite per il gettito IVA. Il diritto comunitario vieta agli ordinamenti nazionali di subordinare l’accoglimento di tali domande all’ulteriore requisito della buona fede dell’emittente al momento dell’emissione della fattura».