

Causa C-641/21

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

20 ottobre 2021

Giudice del rinvio:

Bundesfinanzgericht (Austria)

Data della decisione di rinvio:

11 ottobre 2021

Ricorrente:

Climate Corporation Emissions Trading GmbH

Amministrazione resistente:

Finanzamt Österreich

(omissis)

BUNDESFINANZGERICHT

(omissis)

REPUBBLICA D'AUSTRIA

(omissis)

Domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267 TFUE

Parti del procedimento principale dinanzi al Bundesfinanzgericht, (omissis)
GZ. RV/7102167/2013:

• Ricorrente:

Climate Corporation Emissions Trading GmbH, (omissis) 2500 Baden,
Austria; (omissis)

• Amministrazione resistente:

Finanzamt Österreich (omissis) 1000 Vienna, Austria (dal 1° gennaio
2021 succeduto all'ufficio delle imposte di Baden Mödling).

ORDINANZA

Il Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze, Austria) (omissis), nella causa Climate Corporation Emissions Trading GmbH (omissis) relativa al ricorso presentato il 27 febbraio 2012 contro l'avviso di accertamento dell'imposta sul valore aggiunto relativa al 2010, emesso dal Finanzamt (ufficio delle imposte) di Baden Mödling il 27 gennaio 2012, così ha deciso.

Viene sottoposta alla Corte di giustizia dell'Unione europea, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, la seguente questione pregiudiziale:

Se la direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nella versione della direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, debba essere interpretata nel senso che le autorità nazionali amministrative e giurisdizionali devono considerare il luogo di una prestazione di servizio, che formalmente, secondo la normativa, è in un altro Stato membro nel quale si trova la sede del destinatario, come situato a livello nazionale, se il prestatore nazionale del servizio, soggetto passivo, avrebbe dovuto sapere che la prestazione di servizi resa partecipava all'evasione dell'imposta sul valore aggiunto commessa nell'ambito di una catena di servizi.

Motivazione

1) Fatti

La Climate Corporation Emissions Trading GmbH (in prosieguo: la «Climate GmbH») ha sede in Austria. La Climate GmbH, dal 1° al 20 aprile 2010, trasferiva quote di emissioni di gas a effetto serra alla Bauduin Handelsgesellschaft mbH (in prosieguo: la «Bauduin GmbH»), con sede in Germania (Amburgo), che era un cosiddetto «buffer», ovvero un partecipante a una frode carosello dell'IVA. La Climate GmbH avrebbe dovuto sapere che dette quote di emissioni di gas a effetto serra sarebbero state successivamente utilizzate per evasioni di IVA in uno Stato membro diverso dall'Austria. Ci si sarebbe aspettato dalla Climate GmbH che, per impedire tale evasione di IVA, non vendesse alcuna quota di emissioni di gas a effetto serra alla Bauduin GmbH.

La Bauduin GmbH – così come la Climate GmbH – doveva essere classificata come soggetto passivo ai sensi della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto.

2) Fasi precedente e attuale del procedimento

L'ufficio delle imposte di Baden Mödling, con l'avviso di accertamento dell'imposta sul valore aggiunto del 2010, impugnato dinanzi al Bundesfinanzgericht, ha classificato i trasferimenti a titolo oneroso delle quote di emissione di gas a effetto serra dalla Climate GmbH alla Bauduin GmbH come

cessioni di beni imponibili, che non rientravano nell'esenzione per le cessioni intracomunitarie, poiché la Bauduin GmbH, in qualità di cosiddetto «missing trader», faceva parte di un carosello volto a frodare l'IVA e la Climate GmbH sapeva o avrebbe dovuto sapere che le sue prestazioni sarebbero state utilizzate per evadere l'IVA.

La Climate GmbH si oppone alla classificazione dei trasferimenti delle quote di emissione come cessioni e contesta che essa o i suoi amministratori avrebbero saputo o avrebbero dovuto sapere dell'evasione dell'IVA. Essa sostiene di avere adottato tutte le misure necessarie per impedire che le quote di emissione di gas a effetto serra da lei vendute alla Bauduin GmbH fossero coinvolte nell'evasione dell'IVA.

A giudizio del Bundesfinanzgericht, ciò non corrisponde al vero: la Climate GmbH effettivamente non sapeva della partecipazione delle quote da essa vendute alla Bauduin GmbH all'evasione di IVA, ma avrebbe dovuto sapere che le quote da essa vendute alla Bauduin GmbH erano state coinvolte nell'evasione di IVA.

Secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea (sentenza dell'8 dicembre 2016, C-453/15), i trasferimenti di quote di emissione di gas a effetto serra devono essere classificate come prestazioni di servizi. Il Bundesfinanzgericht può modificare la decisione impugnata in qualsiasi direzione, cosicché deve pronunciarsi con il presupposto che il trasferimento delle quote di emissione di gas a effetto serra debba essere classificato come prestazione di servizi (= altri servizi secondo la terminologia della normativa nazionale austriaca) e non come cessione.

3) Disposizioni rilevanti

3.1) Diritto nazionale

Per altre prestazioni (= nozione di diritto nazionale; il diritto dell'Unione utilizza per tale termine «prestazioni di servizi»), rese dopo il 31 dicembre 2009 a un imprenditore (= nozione di diritto nazionale; il diritto dell'Unione utilizza per tale termine «soggetto passivo»), il luogo della prestazione è definito nell'articolo 3a, paragrafi 5 e 6, dell'Umsatzsteuergesetz 1994 (legge austriaca sull'imposta sul valore aggiunto del 1994; in prosieguo: l'«öUStG»), nella versione pubblicata nel BGBl. I 52/2009, come segue:

«(5) Ai fini dell'applicazione dei paragrafi da 6 a 16 e dell'articolo 3a si considera

1. come imprenditore, un imprenditore ai sensi dell'articolo 2, per cui un imprenditore che effettua anche operazioni non imponibili si considera imprenditore riguardo a tutte le altre prestazioni che gli sono rese;

2. *una persona giuridica che non svolge attività imprenditoriale identificata ai fini dell'IVA come imprenditore;*

3. *come non imprenditore, una persona o una comunità di persone che non rientrano nell'ambito di applicazione dei punti 1 e 2.*

(6) Qualsiasi altra prestazione, resa a favore di un imprenditore ai sensi del paragrafo 5, punti 1 e 2, fatti salvi i paragrafi da 8 e 16 e l'articolo 3a, viene resa nel luogo in cui il destinatario esercita la propria attività. Qualora tale altra prestazione sia resa a favore della stabile organizzazione di un imprenditore, è invece determinante il luogo di tale stabile organizzazione».

3.2) Diritto dell'Unione

Il diritto nazionale, che utilizza l'espressione «imposta sulla cifra d'affari» per l'imposta in oggetto, e la relativa applicazione da parte delle autorità amministrative e giurisdizionali dello Stato membro devono essere conformi alle disposizioni di diritto dell'Unione relative a tale imposta, che è denominata, in tale legislazione, «imposta sul valore aggiunto».

A tal riguardo sono rilevanti le seguenti disposizioni della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nella versione della direttiva 2008/8/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che modifica la direttiva 2006/112/CE:

«Articolo 44

Il luogo delle prestazioni di servizi resi a un soggetto passivo che agisce in quanto tale è il luogo in cui questi ha fissato la sede della propria attività economica. Tuttavia, se i servizi sono prestati ad una stabile organizzazione del soggetto passivo situata in un luogo diverso da quello in cui esso ha fissato la sede della propria attività economica, il luogo delle prestazioni di tali servizi è il luogo in cui è situata la stabile organizzazione. In mancanza di tale sede o di una stabile organizzazione, il luogo delle prestazioni di servizi è il luogo del domicilio o della residenza abituale del soggetto passivo destinatario dei servizi in questione».

«Articolo 196

L'IVA è dovuta dai soggetti passivi o dalle persone giuridiche che non sono soggetti passivi identificate ai fini dell'IVA a cui è reso un servizio ai sensi dell'articolo 44, se il servizio è reso da un soggetto passivo non stabilito nel territorio di tale Stato membro».

Il regolamento (CE) n. 1777/2005 del Consiglio, del 17 ottobre 2005, recante disposizioni di applicazione della direttiva 77/388/CEE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, era «vincolante in tutti i suoi elementi e [si applicava] direttamente in ciascuno Stato membro» ed è stato abrogato

dall'articolo 64 in combinato disposto con l'articolo 65 del regolamento di applicazione dell'IVA a decorrere al 1° luglio 2011. Il regolamento (CE) n. 1777/2005 è pertanto applicabile, sotto l'aspetto temporale, alle operazioni dell'aprile 2010, anche se tale periodo non rientra più formalmente nell'ambito della direttiva 77/388/CEE, bensì in quello della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto. Gli articoli da 4 a 12 del regolamento (CE) n. 1777/2005 contengono varie norme dettagliate sul luogo delle operazioni imponibili, che però non hanno attinenza con le questioni oggetto della controversia.

Alle operazioni svolte nell'aprile 2010 non è applicabile, per ragioni temporali, il regolamento di esecuzione (UE) n. 282/2011 del Consiglio, del 15 marzo 2011, recante disposizioni di applicazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, poiché esso è entrato in vigore solo il 12 aprile 2011 e si applica solo dal 1° luglio 2011.

4) Chiarimenti sulla questione pregiudiziale

4.1) Sulla rilevanza della questione pregiudiziale

In base al tenore letterale della legge nazionale, il luogo delle prestazioni di servizi in questione rese dalla Climate GmbH alla Bauduin GmbH tra il 1° aprile e il 20 aprile 2010, secondo la regola generale del «B2B» (prestazioni rese da un soggetto passivo a un altro soggetto passivo), ossia ai sensi dell'articolo 3a, paragrafo 6, della legge austriaca sull'imposta sul valore aggiunto, è in Germania. Di conseguenza, secondo il diritto nazionale, le prestazioni di servizi in questione non sono imponibili in Austria; in altre parole: secondo il diritto nazionale, non sono soggetti all'imposta sulla cifra d'affari austriaca (= imposta sul valore aggiunto).

A norma dell'articolo 3a, paragrafo 2, della legge tedesca sull'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: il «dUStG»), il luogo di trasferimento delle quote di emissione di gas a effetto serra a favore di un imprenditore (= soggetto passivo secondo la terminologia della direttiva 2006/112/CE) è il luogo in cui il destinatario esercita la propria attività. Nel caso di specie, questo luogo era, quindi, in Germania.

A norma dell'articolo 13b, paragrafo 1, del dUStG, l'imprenditore destinatario della prestazione è debitore dell'imposta in Germania per le altre prestazioni (prestazioni di servizi) imponibili rese da un imprenditore con sede in Austria. Nel caso di specie, la Bauduin GmbH era quindi debitrice dell'imposta sul valore aggiunto tedesca.

Il diritto nazionale tedesco corrisponde quindi, così come quello austriaco, al diritto dell'Unione.

In base alla formulazione della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nella versione della direttiva 2008/8/CE, il luogo delle prestazioni di servizi in questione resi dalla Climate GmbH alla Bauduin GmbH tra il 1° e il 20 aprile 2010 è in Germania, secondo la regola generale del «B2B» (prestazioni rese da un soggetto passivo a un altro soggetto passivo), ossia in conformità dell'articolo 44 della direttiva nella versione citata. Di conseguenza, a norma del diritto dell'Unione, le prestazioni di servizi in questione non sono imponibili in Austria; in altre parole: secondo il diritto dell'Unione, non sono soggette all'imposta sul valore aggiunto austriaca.

Secondo la risposta a una questione pregiudiziale fornita nella sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 18 dicembre 2014, Schoenimport «Italmoda», C-131/13, le autorità amministrative e giurisdizionali devono negare a un soggetto passivo, nell'ambito di una cessione intracomunitaria, il diritto alla detrazione, all'esenzione o al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, anche in assenza di disposizioni di diritto nazionale che prevedano un siffatto diniego, se è dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che tale soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare, tramite l'operazione invocata a fondamento del diritto di cui trattasi, a un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto commessa nell'ambito di una catena di cessioni.

La sentenza della Corte del 18 dicembre 2014, Schoenimport «Italmoda», C-131/13, ha risposto a un'altra questione pregiudiziale nel senso che a un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare, tramite l'operazione invocata a fondamento dei diritti alla detrazione, all'esenzione o al rimborso dell'imposta sul valore aggiunto, a un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto commessa nell'ambito di una catena di cessioni, possono essere negati tali diritti, nonostante il fatto che detta evasione sia stata commessa in uno Stato membro diverso da quello in cui tale beneficio è stato richiesto e che il soggetto passivo abbia, in quest'ultimo Stato membro, rispettato le condizioni formali previste dalla normativa nazionale per poter beneficiare di tali diritti.

Se le prestazioni in questione fossero consistite in cessioni di beni e non – come nella specie – in prestazioni di servizi, il caso in esame dovrebbe essere valutato ai sensi della sentenza della Corte del 18 dicembre 2014, Schoenimport «Italmoda», C-131/13, nel senso che, in questo caso, alla Climate GmbH dovrebbe essere negata l'esenzione per le cessioni intracomunitarie. Ai sensi della sentenza della Corte del 14 aprile 2021, HR contro Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, non osterebbe a tale conclusione il fatto che la Climate GmbH non fosse attivamente coinvolta nell'evasione.

La decisione del Bundesfinanzgericht dipende dalla valutazione se sia necessario applicare in via analogica dette risposte alle questioni pregiudiziali fornite nella sentenza della Corte del 18 dicembre 2014, Schoenimport «Italmoda», C-131/13, alla prestazione transfrontaliera di servizi in questione; in altre parole: se la direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema

comune d'imposta sul valore aggiunto, debba essere interpretata in modo tale che, contrariamente al tenore letterale del suo articolo 44 (nella versione della direttiva 2008/8/CE) e contrariamente al testo dell'articolo 3a della legge austriaca sull'imposta sul valore aggiunto, il luogo della prestazione, in tali circostanze, debba essere considerato situato in Austria.

4.2) Sulla questione pregiudiziale

Nell'ambito del «B2B», la comparazione di una cessione intracomunitaria, che era alla base della sentenza della Corte del 18 dicembre 2014, Schoenimport «Italmoda», C-131/13, con una prestazione transfrontaliera di servizi (da un soggetto passivo con sede in uno Stato membro a un soggetto passivo con sede in un altro Stato membro) presenta, da un lato, delle analogie e, dall'altro, delle differenze.

Analogie

Le cessioni intracomunitarie e la prestazione transfrontaliera di servizi all'interno dell'Unione europea interessano entrambe due Stati membri. Le differenti normative riguardanti questi due tipi di operazioni di solito comportano, nell'ambito del «B2B», allo stesso modo la sussistenza di un obbligo fiscale per dette operazioni solo nello Stato membro in cui ha sede il destinatario. Di solito tale obbligo fiscale si applica al destinatario della prestazione, come imposta sull'acquisto intracomunitario o come imposta che si trasferisce al destinatario (inversione contabile).

Queste analogie potrebbero indicare che la direttiva 2006/112/CE (nella versione della direttiva 2008/8/CE) debba essere interpretata, per quanto concerne la prestazione transfrontaliera di servizi, in modo analogo alla sentenza della Corte del 18 dicembre 2014, Schoenimport «Italmoda», C-131/13.

Differenze

In caso di cessione intracomunitaria da un soggetto passivo a un altro soggetto passivo, il luogo della prestazione è di norma presso la sede del prestatore del servizio, ovvero nel luogo in cui si trova il bene al momento del trasferimento del potere di disporre del bene stesso o da cui parte il trasporto del bene al destinatario.

Nel caso di una prestazione transfrontaliera di servizi da un soggetto passivo a un altro soggetto passivo, invece, il luogo della prestazione è, di norma, la sede del destinatario.

Nel caso della cessione di beni intracomunitaria, nell'ambito del «B2B», la stessa operazione integra due fatti generatori di imposta, vale a dire la cessione intracomunitaria e l'acquisto intracomunitario, laddove con l'esenzione della prima di solito si impedisce la doppia imposizione dell'operazione.

Per la prestazione transfrontaliera di servizi, invece, è previsto un unico fatto generatore di imposta. L'acquisto di una prestazione transfrontaliera di servizi non costituisce un'operazione imponibile. Eventualmente il debito d'imposta per la prestazione di servizi viene trasferito dal prestatore al destinatario (inversione contabile).

In caso di cessione di beni intracomunitaria, lo Stato nel quale si trova la sede del prestatore ha un diritto di imposizione che di solito è neutralizzato dall'esenzione della cessione intracomunitaria.

Invece, nel caso di una prestazione transfrontaliera di servizi imponibile nel luogo in cui ha sede il destinatario della prestazione, lo Stato in cui ha sede il prestatore non ha diritto di imposizione, per cui non è necessaria un'esenzione da parte dello Stato di residenza.

Queste differenze potrebbero indicare che la direttiva 2006/112/CE (nella versione della direttiva 2008/8/CE), per quanto concerne la prestazione transfrontaliera di servizi, non debba essere interpretata in modo analogo alla sentenza della Corte del 18 dicembre 2014, Schoenimport «Italmoda», C-131/13.

Nel complesso, la corretta interpretazione del diritto dell'Unione non s'impone con tale evidenza da non lasciar adito a ragionevoli dubbi (v. sentenza della Corte del 4 ottobre 2018, C-416/17, punto 110).

Viene quindi sottoposta in via pregiudiziale alla Corte di giustizia dell'Unione europea, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, la questione riportata sopra.

(omissis)

[Considerazioni sul procedimento nazionale e sul ricorso]

(omissis)

[Considerazioni sugli aspetti processuali del procedimento di pronuncia pregiudiziale dinanzi alla Corte di giustizia, sulla protezione dei dati personali nonché sulle spese e su un eventuale gratuito patrocinio]

(omissis)

Vienna, 11 ottobre 2021

(omissis)