

Causa C-270/24**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

17 aprile 2024

Giudice del rinvio:

Fővárosi Törvényszék (Corte di Budapest - Capitale, Ungheria)

Data della decisione di rinvio:

3 aprile 2024

Ricorrente:

Granulines Invest Kft.

Resistente:

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

Oggetto del procedimento principale

Controversia tra la Granulines Invest Kft e la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direzione dei ricorsi dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria) in relazione al diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta a monte figurante su una fattura di acquisto di macchinari.

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Interpretazione degli articoli 167, 168, lettera a), 178, lettera a), e 226 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, alla luce dei principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità, nonché dell'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta»).

Fondamento: articolo 267 TFUE.

Questioni pregiudiziali

1) Se sia conforme agli articoli 167, 168, lettera a), 178, lettera a), e 226 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»), e al diritto a un giudice imparziale riconosciuto come principio generale di diritto dall'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta»), in combinato disposto con i principi di neutralità fiscale, di proporzionalità, di effettività e di certezza del diritto, una prassi dell'autorità tributaria che consiste nel negare al soggetto passivo il diritto al rimborso dell'IVA allegando che, nonostante la cessione dei beni sia effettivamente avvenuta e siano presenti una fattura e altri documenti contabili giustificativi, la fattura è fittizia in quanto le operazioni economiche ivi registrate non hanno effettivamente avuto luogo e, di conseguenza, le transazioni non sono state concluse tra le parti indicate in tale fattura, poiché

a) è stato il soggetto passivo a trattare tutte le questioni con i produttori ed è stato solo dopo che questi si è ritirato dall'operazione che l'emittente della fattura, stabilito nel territorio nazionale, è stato coinvolto nella transazione per soddisfare i requisiti del credito,

b) i macchinari sono stati consegnati direttamente dal produttore nello stabilimento del soggetto passivo;

c) la data di esecuzione indicata sulla fattura è falsa;

d) il prezzo indicato sulla fattura è stato gonfiato,

e) il soggetto che ha emesso la fattura ha assolto solo parzialmente e tardivamente il proprio obbligo di versare [l'IVA].

2) Se l'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che esso osta a che l'autorità tributaria nazionale possa negare il diritto al rimborso dell'IVA per il solo motivo che il soggetto passivo dispone di una fattura che non soddisfa i requisiti di cui all'articolo 226, punti 6 e 7, di tale direttiva, anche qualora detta autorità disponga di tutti i documenti e le informazioni necessari per consentirle di verificare, sulla base degli stessi, se le condizioni sostanziali legalmente previste per l'esercizio di tale diritto siano soddisfatte.

a) In caso di risposta affermativa alla seconda questione pregiudiziale, se l'intimazione al soggetto passivo di rettificare la fattura costituisca in tal caso un presupposto per il rimborso dell'IVA.

b) In caso di risposta negativa alla seconda questione pregiudiziale, e tenuto conto anche dei principi di neutralità fiscale e di proporzionalità, se sia proporzionata, in tal caso, l'imposizione nei confronti del soggetto passivo di un'ammenda del 200 %, vale a dire l'importo dell'ammenda che può essere

inflitta in caso di occultamento di redditi o di falsificazione e distruzione di documenti giustificativi, documenti contabili e registri.

3) Se sia conforme alle summenzionate disposizioni della direttiva IVA, al diritto a un giudice imparziale sancito dall'articolo 47 della Carta, nonché ai principi di effettività, di proporzionalità e di neutralità fiscale, la prassi dell'autorità tributaria di negare al soggetto passivo il diritto al rimborso dell'IVA allegando che, nonostante l'operazione economica indicata nella fattura abbia effettivamente avuto luogo e sulla base del fatto che la fattura è fittizia — per i motivi elencati nella prima questione pregiudiziale e ritenuti oggettivi dall'autorità tributaria —, essa considera automaticamente, senza esaminare nessun'altra circostanza, che la condotta del soggetto passivo è contraria ai requisiti del legittimo esercizio del diritto e, sulla base di tale condotta e senza esaminare espressamente l'elemento relativo alla conoscenza, che il soggetto passivo si è consapevolmente sottratto al pagamento dell'imposta attraverso le transazioni fittizie indicate nella fattura.

Disposizioni di diritto dell'Unione e giurisprudenza fatte valere

Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea: articolo 47.

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto: articoli 9, paragrafo 1, 167, 168, lettera a), 178, lettera a), 219, 220, 226, paragrafi 6 e 7, e 273.

Sentenza della Corte di giustizia del 21 febbraio 2006, Halifax e a. (C-255/02, EU:C:2006:121).

Sentenza della Corte di giustizia del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446).

Sentenza della Corte di giustizia del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373).

Ordinanza della Corte di giustizia del 16 maggio 2013, Hardimpex (C-444/12, EU:C:2013:318).

Ordinanza della Corte di giustizia del 3 settembre 2020, Crewprint (C-611/19, EU:C:2020:674).

Ordinanza della Corte di giustizia del 3 settembre 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673).

Disposizioni di diritto nazionale fatte valere

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (legge n. XCII del 2003 che istituisce il codice di procedura tributaria): articolo 1, paragrafo 7, articolo 2, paragrafo 1, articolo 97, paragrafi 4 e 6, nonché articolo 170, paragrafo 1.

AZ általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (legge n. CXXVII del 2007 relativa all'imposta sul valore aggiunto): articolo 119, paragrafo 1, articolo 120, lettera a), e articolo 127, paragrafo 1, lettera a).

Parere del 26 novembre 2016, n. 5, della Sezione del contenzioso amministrativo e del lavoro della Kúria (Corte suprema, Ungheria).

Breve esposizione dei fatti e del procedimento principale

- 1 La ricorrente è una società commerciale operante nel commercio dei rifiuti che, al fine di poter svolgere la sua attività, ha ordinato un trituratore dalla Germania. Per l'acquisto di tale macchinario, ha contratto un prestito senza interessi nell'ambito di un programma di rilascio di crediti in base al quale potevano essere finanziati solo macchinari acquistati sul mercato nazionale. La ricorrente ha rinunciato all'acquisto per richiedere il credito, procedendo poi a detto acquisto tramite un rivenditore.
- 2 Il rivenditore ha fornito alla ricorrente un trituratore e un separatore provenienti, rispettivamente, dalla Germania e dalla Slovacchia. Il prezzo lordo di acquisto dei macchinari ammontava a HUF 14 516 100 (circa EUR 37 000). Per l'acquisto dei macchinari ha contratto un prestito di HUF 12 461 100 (circa EUR 31 600), il quale è stato parzialmente garantito da un pegno su detti macchinari.
- 3 Sulla base del contratto, la ricorrente riceveva dal rivenditore (in prosieguo: l'«emittente della fattura») una fattura che indicava il 16 novembre 2016 come data di emissione e di esecuzione per il trituratore e il separatore. La ricorrente ha pagato l'importo della fattura in due rate, il 16 novembre e il 1° dicembre 2016, e ha chiesto il rimborso dell'IVA indicata sulla stessa fattura (per un totale di HUF 3 086 100, circa EUR 7 800) nel novembre 2016.
- 4 L'autorità tributaria ha effettuato un controllo sulla ricorrente e sull'emittente della fattura chiedendo informazioni all'autorità tributaria tedesca; successivamente, ha ritenuto che la ricorrente non avesse il diritto di chiedere il rimborso dell'IVA e le ha inflitto un'ammenda.
- 5 L'autorità tributaria ha constatato che la ricorrente aveva incluso senza giustificazione l'emittente della fattura nella catena di distribuzione, che la data di esecuzione indicata sulla fattura era falsa e che il prezzo dei macchinari era gonfiato. A suo avviso, questa linea di condotta costituiva un abuso del diritto e, di conseguenza, una frode fiscale, in quanto era finalizzata a consentire alla

ricorrente di chiedere il rimborso dell'imposta e poiché l'emittente della fattura aveva adempiuto solo parzialmente il suo obbligo di versare l'IVA.

- 6 La ricorrente ha impugnato in giudizio la decisione che le ha inflitto l'ammenda. Il giudice di primo grado (giudice del rinvio) ha riformato la decisione dell'autorità tributaria e ha annullato l'ammenda inflitta alla ricorrente.
- 7 In secondo grado, la Kúria (Corte suprema) ha annullato la sentenza del giudice di primo grado, ordinando a quest'ultimo di avviare un nuovo procedimento e di emettere una nuova decisione.
- 8 Nel corso del nuovo procedimento, la ricorrente ha riconosciuto un errore nella fattura per quanto riguarda l'indicazione della data di esecuzione e ha mantenuto le sue deduzioni precedenti. Nell'ambito di tale procedimento, il giudice di primo grado ha chiesto una pronuncia pregiudiziale alla Corte di giustizia.

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

- 9 Nel corso del procedimento, la **ricorrente** ha criticato la mancata verifica dei fatti da parte della resistente, per non aver preso in considerazione gli elementi che militavano a favore della ricorrente e aver tratto le sue valutazioni da elementi irrilevanti. In particolare, la resistente non ha dimostrato che la ricorrente ha acquistato il macchinario direttamente dal venditore tedesco.
- 10 La ricorrente non ha ottenuto alcun vantaggio fiscale e non ha eluso il fisco. Essa è stata costretta ad acquistare da un rivenditore il macchinario prescelto in quanto non vi era alcun distributore in Ungheria. L'emittente della fattura ha venduto i macchinari alla ricorrente a un prezzo ragionevole sul mercato nazionale e ha dichiarato per intero l'imposta sull'utile.
- 11 La fattura è autentica e l'indicazione di una data inesatta di esecuzione non consente di accertare l'esistenza di un debito d'imposta. L'autorità tributaria deve dimostrare, sulla base di elementi oggettivi, che lo scopo principale delle transazioni era quello di ottenere un vantaggio fiscale, ma non lo ha fatto.
- 12 La **resistente** ha dimostrato — tra l'altro, sulla base del fatto che la fattura riportava una data di esecuzione falsa — che, mediante la transazione, la ricorrente aveva eluso il fisco, poiché l'operazione economica indicata sulla fattura non ha effettivamente avuto luogo tra le parti. Le operazioni fittizie indicate sulla fattura miravano a ottenere un vantaggio illegittimo evitando l'applicazione delle disposizioni della normativa fiscale e, da parte sua, l'emittente della fattura ha commesso consapevolmente e deliberatamente un'elusione fiscale, di cui anche la ricorrente era a conoscenza.
- 13 La transazione aveva due obiettivi: da un lato, consentire alla ricorrente di acquistare i macchinari sul mercato nazionale e ottenere il prestito e, dall'altro, richiedere il rimborso dell'imposta. Inoltre, l'emittente della fattura ha adempiuto

solo in parte al suo obbligo di versare l'imposta. Di conseguenza, la ricorrente non può esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA.

Sintesi delle decisioni dei giudici di primo e di secondo grado

- 14 **Il giudice di primo grado**, facendo riferimento all'ordinanza della Corte di giustizia del 3 settembre 2020, *Vikingo Fővállalkozó* (C-610/19), ha constatato che l'autorità tributaria ha negato alla ricorrente il diritto alla detrazione dell'IVA sulla base di elementi che non possono essere considerati di per sé elementi oggettivi che è possibile invocare per negare al soggetto passivo il suo diritto alla detrazione dell'IVA. Nel caso in questione, i requisiti di fatto dell'elusione fiscale non sono soddisfatti e non è stato possibile dimostrare l'intenzione di ridurre l'onere tributario.
- 15 Allo stesso modo, conformemente alla sentenza della Corte del 21 febbraio 2006, *Halifax e a.* (C-255/02), neppure la struttura contrattuale congegnata dalla ricorrente e dall'emittente della fattura è illegittima e non aveva lo scopo di ottenere un vantaggio fiscale.
- 16 Secondo il giudice di primo grado, l'esecuzione ha avuto luogo conformemente al contratto e, pertanto, le date di esecuzione indicate sulla fattura, in assenza di un nesso di causalità, non erano tali da giustificare la constatazione di un'elusione fiscale. I prezzi indicati nella fattura non sono stati gonfiati, poiché le parti determinano liberamente il prezzo nell'ambito delle loro operazioni economiche e l'obbligazione tributaria deve essere adempiuta conformemente al prezzo.
- 17 La **Kúria** (Corte suprema) ha ritenuto che la sentenza di primo grado fosse viziata da un difetto di motivazione, in quanto il giudice di primo grado non aveva analizzato i fatti nel loro complesso. Secondo la Kúria (Corte suprema), l'obbligo di emettere fattura è legato alla realizzazione della transazione e non all'obbligo di pagare gravante sull'acquirente del bene. Il giudice di primo grado avrebbe dovuto spiegare perché il diritto alla detrazione dell'IVA può essere esercitato prima che l'esecuzione abbia effettivamente avuto luogo.

Breve esposizione dei motivi del rinvio pregiudiziale

- 18 Secondo il giudice del rinvio, la questione che si pone è rilevante e la corretta applicazione del diritto dell'Unione direttamente applicabile nel caso di specie, tenuto conto della giurisprudenza nazionale, non è sufficientemente evidente da escludere ogni ragionevole dubbio.
- 19 Basandosi sull'ordinanza della Corte di giustizia del 3 settembre 2020, *Vikingo Fővállalkozó* (C-610/19), con la quale la presente causa ha un nesso, il giudice del rinvio ha esaminato se gli elementi dedotti dall'autorità tributaria nella sua decisione e contestati dalla ricorrente possano essere considerati oggettivi e,

pertanto, pertinenti, e se l'autorità tributaria abbia adeguatamente assolto l'onere della prova che le norme le impongono.

- 20 D'altro lato, secondo la sentenza pronunciata in secondo grado dalla Kúria (Corte suprema), il giudice del rinvio deve esaminare tutti gli elementi di fatto relativi all'operazione economica menzionata sulla fattura. In tal caso, il giudice del rinvio dovrebbe anche esaminare fatti che, alla luce della giurisprudenza della Corte di giustizia, non ha ritenuto rilevanti.
- 21 Il fatto che, anche per quanto riguarda le questioni di base, esistano divergenze tra i giudici nazionali che inevitabilmente danno luogo a orientamenti e approcci divergenti nell'ambito del controllo giurisdizionale incide notevolmente sia sul diritto delle parti a un giudice imparziale e a un ricorso effettivo, sia sul primato del diritto dell'Unione e sulla certezza del diritto.

Sulla prima questione pregiudiziale

- 22 Il giudice del rinvio si chiede se, con l'adozione della direttiva IVA, il legislatore dell'Unione abbia inteso escludere il diritto del soggetto passivo alla detrazione dell'IVA anche nel caso in cui la realizzazione dell'attività economica indicata nella fattura sia stata dimostrata e riconosciuta e se costituisca un vantaggio fiscale illegittimo il fatto che le imprese intervenute in una fase precedente a quella in cui è intervenuta la ricorrente abbiano dichiarato l'IVA e altre imposte, ma le abbiano versate all'Erario solo in parte o tardivamente, e che la ricorrente abbia, dal canto suo, fatto valere il suo diritto al rimborso dell'IVA.
- 23 A tal fine è necessario valutare se gli elementi elencati possono essere considerati come fattori oggettivi ai sensi della giurisprudenza della Corte.
- 24 Il giudice del rinvio dubita che il fatto che le parti di un contratto di fornitura di beni siano cambiate o che il luogo di consegna dei beni sia fissato in conformità con la prassi corrente del commercio internazionale possa costituire un motivo oggettivo per rifiutare il diritto al rimborso dell'IVA.
- 25 Inoltre, secondo il giudice del rinvio, contrariamente a quanto sostiene la Kúria (Corte suprema), il diritto al rimborso dell'IVA non si basa sulla rettifica formale della fattura, bensì sul risultato economico, e la determinazione del prezzo rientra nell'autonomia contrattuale delle parti. Tuttavia, la Kúria (Corte suprema) richiede al riguardo un esame e una giustificazione che vadano oltre il criterio esposto.

Sulla seconda questione pregiudiziale

- 26 Nel corso del procedimento, il giudice del rinvio è giunto alla conclusione che le transazioni hanno avuto luogo conformemente al contratto e che, di conseguenza, l'errore nella fattura non può costituire un motivo per negare il diritto al rimborso dell'IVA.

- 27 Tuttavia, conformemente alla decisione della Kúria (Corte suprema), occorre esaminare come il diritto al rimborso dell'IVA potesse essere esercitato sulla base della fattura prima dell'esecuzione effettiva, ossia nel novembre 2016.
- 28 Il giudice del rinvio ritiene necessario sollevare questioni relative all'errore formale della fattura, al suo impatto sul diritto del ricorrente al rimborso dell'IVA, alla sua possibile sanatoria e alla sanzione che potrebbe comportare, dal momento che la Kúria (Corte suprema) gli ha ordinato di ripetere il procedimento.

Sulla terza questione pregiudiziale

- 29 Con tale questione pregiudiziale il giudice del rinvio chiede se siano conformi alle disposizioni e ai principi fondamentali del diritto dell'Unione il fatto che, nell'ambito del procedimento istruito dall'autorità tributaria, l'oggetto principale dell'esame fosse la ricostruzione di tutti gli elementi della catena instaurata tra le parti e la circostanza che l'autorità tributaria abbia constatato l'esercizio illegittimo di un diritto e l'esistenza di un'elusione fiscale dell'imposta sulla base di fatti che, secondo la giurisprudenza della Corte, non possono fondare il diniego della detrazione dell'IVA, con conseguente diniego del diritto al rimborso di quest'ultima.
- 30 L'autorità tributaria non ha menzionato la norma che riteneva che le parti intendessero eludere. Nel caso di specie, il giudice del rinvio considera che l'esercizio del diritto al rimborso dell'IVA non costituisca di per sé una frode fiscale, nemmeno laddove colui che ha emesso la fattura non versi integralmente l'imposta. Pertanto, è altresì necessario esaminare se la ricorrente fosse a conoscenza o dovesse essere a conoscenza di tale circostanza.
- 31 Dal momento che, per quanto riguarda la questione se l'intervento dell'altra impresa fosse o meno giustificato, l'autorità tributaria non ha invocato alcuna circostanza oggettiva ritenuta ammissibile dalla Corte, il giudice del rinvio ritiene che l'azione di tale autorità sia contraria al diritto dell'Unione, alla luce dei principi di neutralità fiscale e di effettività.
- 32 Il comportamento della resistente fa pertanto sorgere il sospetto che esso non sia conforme alle disposizioni del diritto dell'Unione, in quanto la resistente prescinde dall'esame della conoscenza del soggetto passivo (vale a dire se il soggetto passivo conoscesse o avrebbe dovuto conoscere l'illegittimità); in una tale situazione, l'esenzione da IVA di un acquisto all'interno dell'Unione significherebbe di per sé e automaticamente — senza che sia necessario dimostrare la diligenza richiesta — l'elusione delle norme fiscali. La conseguenza di quanto precede è il diniego del diritto alla detrazione dell'IVA. Ciò significa che, se non si analizzano gli elementi soggettivi (conoscenza effettiva o conoscenza che sarebbe stata necessariamente ottenuta con l'impiego della dovuta diligenza) individuati dalla Corte di giustizia nella sentenza del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446), il diritto alla

detrazione dell'imposta riconosciuto dagli articoli 168 e 178 della direttiva IVA e dalle sentenze della Corte di giustizia viene svuotato di significato.

DOCUMENTO DI LAVORO