

Corte di Giustizia UE, sez. VIII, sentenza 7 settembre 2023, C-453/22

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 2006, pag. 347), come modificata dalla direttiva 1/2010/UE del Consiglio, del 45 luglio 2010 (GU L 2010, pag. 2010; in prosieguo: la «direttiva IVA»), nonché il principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) e il principio di effettività.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il ricorrente nel procedimento principale, il sig. Michael Schütte, e il Finanzamt Brilon (Ufficio delle imposte Brilon, Germania; in prosieguo: l'«ufficio delle imposte») in merito al diritto di ottenere, sulla base del capitale proprio, l'esenzione dall'IVA invocata retroattivamente dalle autorità fiscali tedesche nonché gli interessi sull'importo di tale imposta.

Il quadro giuridico

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA così dispone:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore i seguenti importi:

a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno prestati e per i servizi che gli sono o gli saranno prestati da un altro soggetto passivo».

4 Ai sensi dell'articolo 178, lettera a), di tale direttiva, per esercitare il diritto a detrazione di cui all'articolo 168, lettera a), di tale direttiva, il soggetto passivo deve «essere in possesso di una fattura redatta conformemente al titolo XI, capo 3, sezioni da 3 a 6».

Diritto tedesco

5 L'articolo 163 dell'Abgabenordnung (codice tributario, BGBl. 2002 I, pag. 3866; in prosieguo: l'«AO») prevede quanto segue:

«(1) L'imposta può essere fissata ad un importo inferiore e non tener conto degli elementi della base imponibile che la aumenterebbero, qualora risulti che la sua riscossione sarebbe iniqua nel caso di specie.

[...] »

6 L'articolo 227 dell'AO prevede quanto segue:

«L'amministrazione tributaria può concedere l'esenzione totale o parziale dai dazi derivanti da un debito d'imposta, se la sua riscossione era iniqua in una determinata situazione; Alle stesse condizioni, gli importi versati possono essere rimborsati o detratti. »

Procedimento principale e questione pregiudiziale

7 Il ricorrente nel procedimento principale è un agricoltore che è anche un silvicoltore. Durante gli anni dal 2011 al 2013, ha acquistato legna da diversi fornitori e poi l'ha rivenduta e consegnata ai suoi clienti come legna da ardere. Se l'aliquota IVA che figura sulle fatture dei suoi fornitori era l'aliquota normale del 19%, l'aliquota che figurava sulle fatture inviate dalla ricorrente nella causa principale ai suoi clienti era l'aliquota ridotta del 7%.

8 I fornitori hanno presentato ogni volta una dichiarazione IVA e versato l'IVA all'aliquota del 19% all'amministrazione fiscale tedesca. Per contro, la ricorrente nella causa principale ha dichiarato le vendite da essa effettuate all'aliquota di un solo 7% e ha detratto l'IVA assolta a monte, relativa agli acquisti, all'aliquota del 19%. Il debito fiscale che ne è derivato è stato versato dalla ricorrente nel procedimento principale alle autorità fiscali tedesche.

9 Il Finanzgericht Münster (Tribunale tributario di Münster, Germania), giudice del rinvio, precisa che, in nessun momento, vi sono stati indizi di imminente insolvenza del ricorrente nel procedimento principale né alcun sospetto di frode da parte sua. Tuttavia, nell'ambito di un controllo fiscale, l'amministrazione delle imposte ha ritenuto che le operazioni a valle della ricorrente nel procedimento principale avrebbero dovuto essere soggette non all'aliquota IVA ridotta, bensì all'aliquota normale.

10 A seguito di tale verifica fiscale, è stato proposto un ricorso giurisdizionale dinanzi al Finanzgericht Münster (Tribunale tributario di Münster). Al termine di tale procedimento giurisdizionale, detto giudice ha concluso, con sentenza del 2 luglio 2019, ormai passata in giudicato, che le operazioni a valle della ricorrente nel procedimento principale erano effettivamente soggette all'aliquota IVA ridotta. Essa ha tuttavia ritenuto che anche gli acquisti effettuati dalla ricorrente nella causa principale fossero soggetti all'aliquota ridotta del 7%. Di conseguenza, la detrazione dell'IVA assolta a monte da parte della ricorrente nel procedimento principale è stata ridotta di conseguenza.

11 Ai fini dell'esecuzione di tale sentenza, l'amministrazione tributaria ha chiesto, con decisioni del 30 settembre 2019, gli importi dell'IVA dovuta per gli anni dal 2011 al 2013, maggiorati degli interessi. Il ricorrente nella causa principale ha quindi chiesto ai suoi fornitori di rettificare le fatture che lo riguardavano e di versargli la differenza.

12 Tutti i fornitori hanno invocato nei confronti della ricorrente nel procedimento principale l'eccezione di prescrizione prevista dal diritto civile tedesco. Le fatture controverse non sono state quindi rettificate e la ricorrente nella causa principale non ha ottenuto dai suoi fornitori i rimborsi richiesti.

13 Ciò premesso, la ricorrente nel procedimento principale ha trasmesso all'amministrazione delle imposte, con lettera del 24 ottobre 2019, una domanda di esenzione, per motivi di equità, dall'IVA richiesta retroattivamente e dagli interessi relativi a tale importo dell'IVA, conformemente agli articoli 163 e 227 dell'AO.

14 L'amministrazione delle imposte ha respinto tale domanda con decisioni del 3 e del 16 dicembre 2019, in quanto il ricorrente nel procedimento principale era egli stesso responsabile della situazione. Anche le denunce presentate dalla Commissione avverso tali decisioni di rigetto sono state considerate infondate con decisione del 24 luglio 2020.

15 Il ricorrente nel procedimento principale ha contestato il rigetto della sua domanda di esenzione dall'IVA richiesta retroattivamente dinanzi al giudice del rinvio. La Commissione esprime dubbi quanto all'interpretazione della direttiva IVA per quanto riguarda l'applicazione del principio di neutralità fiscale e del principio di effettività ai diritti al rimborso.

16 I suoi dubbi si fondano anche sulla possibilità per i fornitori di rettificare le fatture senza limiti di tempo e, di conseguenza, di farlo in una data successiva al rimborso dell'acquirente da parte delle autorità fiscali tedesche. Se tali fornitori chiedessero poi a tale autorità il rimborso dell'eccedenza, ciò esporrebbe quest'ultima al rischio di dover rimborsare due volte la stessa IVA senza poter necessariamente agire nei confronti dell'acquirente dei beni oggetto di tali fatture.

17 In tale contesto, il Finanzgericht Münster (Tribunale tributario di Münster) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se le disposizioni della direttiva [IVA], in particolare il principio di neutralità fiscale e il principio di effettività, impongano, nelle circostanze del procedimento principale, che il ricorrente nel procedimento principale abbia diritto direttamente al rimborso dell'[IVA], compresi i relativi interessi, che ha pagato in eccesso ai suoi fornitori di fattori produttivi, anche supponendo che i fornitori a monte presentino un reclamo all'amministrazione fiscale a causa di una rettifica delle fatture e che quest'ultima non possa più agire contro la ricorrente nel procedimento principale, cosicché l'amministrazione tributaria potrebbe dover rimborsare due volte la stessa [IVA]. »

Sulla questione pregiudiziale

18 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la direttiva IVA nonché il principio di neutralità dell'IVA nonché il principio di effettività debbano essere interpretati nel senso che impongono al destinatario di cessioni di beni di avere direttamente nei confronti dell'amministrazione tributaria il rimborso dell'IVA indebitamente fatturata che ha versato ai suoi fornitori e che questi hanno versato all'Erario, e gli interessi ad essa relativi, in circostanze in cui, da un lato, senza che gli sia stata addebitata alcuna critica, abuso o negligenza, egli non può più pretendere tale rimborso da tali fornitori in ragione del termine di prescrizione previsto dal diritto nazionale e, dall'altro, esiste la possibilità formale che, successivamente, tali fornitori possano chiedere il rimborso dell'eccedenza all'amministrazione tributaria dopo aver rettificato le fatture inizialmente inviate alla beneficiario di tali consegne.

19 In via preliminare, occorre rilevare che il diritto a detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e non può, in linea di principio, essere limitato. Il sistema delle detrazioni mira a sgravare interamente il soggetto passivo dall'onere dell'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce quindi la neutralità dell'imposizione fiscale di tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di tali attività, purché tali attività siano, in linea di principio, esse stesse soggette all'IVA (sentenza del 6 febbraio 2014, [Fatorie](#), C-424/12, EU:C:2014:50, punti 30 e 31 nonché giurisprudenza ivi citata).

20 Il principio di neutralità dell'IVA costituisce, su tale base, un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA. In tale contesto, la domanda di rimborso dell'IVA indebitamente versata rientra nell'ambito del diritto al recupero degli importi indebitamente versati che, secondo costante giurisprudenza, mira a porre rimedio alle conseguenze dell'incompatibilità dell'imposta con il diritto dell'Unione neutralizzando l'onere economico che essa ha indebitamente imposto all'operatore che in definitiva l'ha imposto, effettivamente sostenuta (v., in tal senso, sentenza del 2 luglio 2020, [Terracult](#), C-835/18, EU:C:2020:520, punti 24 e 25 nonché giurisprudenza ivi citata).

21 Ciò premesso, in mancanza di una normativa dell'Unione in materia di domande di rimborso delle tasse, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire le condizioni alle quali una siffatta domanda può essere esercitata, tali condizioni devono rispettare i principi di equivalenza e di effettività, vale a dire che non devono essere meno favorevoli di quelle relative a crediti analoghi fondati su disposizioni di diritto nazionale o disposti in modo da rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (sentenze del 15 marzo 2007, [Reemtsma Cigarettenfabriken](#), C-35/05, EU:C:2007:167, punto 37, e del 26 aprile 2017, [Farkas](#), C-564/15, EU:C:2017:302, punto 50).

22 Dato che spetta anche, in linea di principio, agli Stati membri determinare le condizioni alle quali l'IVA indebitamente fatturata può essere rettificata, la Corte ha ammesso che un sistema in base al quale, da un lato, il fornitore dei beni che ha erroneamente versato l'IVA all'amministrazione tributaria può chiedere il rimborso e, dall'altro, l'acquirente dei beni può intentare un'azione civile per il recupero del pagamento indebito nei confronti di tale fornitore nel rispetto dei principi di neutralità ed effettività dell'IVA. Un siffatto sistema consente a tale acquirente, che ha gravato sull'imposta indebitamente fatturata, di ottenere il rimborso delle somme indebitamente versate (v., in tal senso, sentenze del 15 marzo 2007, [Reemtsma Cigarettenfabriken](#), C-35/05, EU:C:2007:167, punti 38 e 39, nonché del 26 aprile 2017, [Farkas](#), C-564/15, EU: C:2017:302, punto 51).

23 Tuttavia, qualora il rimborso dell'IVA diventi impossibile o eccessivamente difficile, in particolare in caso di insolvenza del fornitore, il principio di effettività può esigere che l'acquirente dei beni di cui trattasi possa rivolgere la sua domanda di rimborso direttamente contro l'amministrazione tributaria. Pertanto, gli Stati membri devono prevedere gli strumenti e le modalità procedurali necessari per consentire a tale acquirente di recuperare l'imposta indebitamente fatturata al fine di rispettare il principio di effettività (v., in tal senso, sentenze del 15 marzo 2007, [Reemtsma Cigarettenfabriken](#), C-35/05, EU:C:2007:167, punto 41, e del 26 aprile 2017, [Farkas](#), C-564/15, EU: C:2017:302, punto 53).

24 Inoltre, qualora sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che il diritto al rimborso dell'IVA indebitamente fatturata e versata è invocato in modo fraudolento o abusivo, il beneficio di tale diritto deve essere negato (sentenze del 2 luglio 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punto 38, e del 13 ottobre 2022, HUMDA (C-397/21, EU:C:2022:790, punto 28 e giurisprudenza ivi citata). Per contro, tenuto conto del posto occupato dal principio di neutralità dell'IVA nel sistema comune dell'IVA, una sanzione consistente nel diniego assoluto del diritto al rimborso dell'IVA indebitamente fatturata e indebitamente pagata appare sproporzionata qualora non sia accertata alcuna frode o danno al bilancio dello Stato, anche in caso di negligenza dimostrata da parte del soggetto passivo (v., in tal senso, sentenze del 12 luglio 2012, EMS-Bulgaria Transport (C-284/11, EU:C:2012:458, punto 70), e del 2 luglio 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punto 37).

25 Alla luce della giurisprudenza citata ai punti da 19 a 24 della presente sentenza, una normativa o una prassi nazionale che abbia come conseguenza di negare all'acquirente di un bene il rimborso dell'IVA assolta a monte che gli è stata indebitamente fatturata e che egli ha pagato in eccesso ai suoi fornitori appare non solo contraria al principio di neutralità dell'IVA e al principio di effettività, ma anche sproporzionata, qualora gli sia impossibile chiedere il rimborso a tali fornitori per il solo fatto che essi gli impongono il termine di prescrizione e qualora non sia accusato di frode, abuso o negligenza comprovati.

26 Ciò premesso, qualora sia impossibile o eccessivamente difficile per l'acquirente ottenere, dai fornitori, il rimborso dell'IVA indebitamente fatturata e versata, tale acquirente, in assenza di frode, abuso o negligenza comprovati da parte sua, ha il diritto di indirizzare la sua domanda di rimborso direttamente contro l'amministrazione tributaria.

27 Né la sentenza del 13 gennaio 2022, Zipvit (C-156/20, EU:C:2022:2), né l'assenza di insolvenza dei fornitori né il rischio di doppio rimborso invocato dal giudice del rinvio sono idonei a rimettere in discussione tale valutazione.

28 In primo luogo, per quanto riguarda quest'ultima sentenza, occorre rilevare che, contrariamente alla situazione all'origine del procedimento principale, la censura della ricorrente nella causa che ha dato luogo a tale sentenza riguardava prestazioni indebitamente esenti da IVA. In tale causa, da un lato, il fornitore non aveva tentato di recuperare dal suo cliente l'IVA erroneamente omessa e, dall'altro, l'amministrazione tributaria non aveva emesso un avviso di accertamento correttivo nei confronti del fornitore. È a causa di tali circostanze che la Corte ha dichiarato che un soggetto passivo non può pretendere di detrarre un importo dell'IVA qualora tale importo non gli sia stato fatturato e non sia stato quindi trasferito al consumatore finale (sentenza del 13 gennaio 2022, Zipvit, C-156/20, EU:C:2022:2, punto 31).

29 In secondo luogo, per quanto riguarda la questione se l'assenza di insolvenza dei fornitori possa incidere sul diritto al rimborso dell'IVA alla luce della giurisprudenza ricordata al punto 23 della presente sentenza, è pacifico che l'uso sistematico dell'avverbio «in particolare» in tale giurisprudenza dimostra che la situazione di insolvenza dei fornitori è solo una delle circostanze in cui essa può essere impossibile o eccessivamente difficile. ottenere il rimborso dell'IVA indebitamente fatturata e versata (sentenze del 15 marzo 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punto 41; del 26 aprile 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punto 53; dell'11 aprile 2019, PORR Építési Kft., C-691/17, EU:C:2019:327, punti 42 e 48, nonché del 13 ottobre 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punto 22).

30 In terzo luogo, per quanto riguarda il rischio di doppio rimborso in quanto i fornitori potrebbero rettificare le fatture, inizialmente inviate all'acquirente, in una data successiva al rimborso di tale fattura da parte dell'amministrazione tributaria e chiedere poi a quest'ultima di rimborsare l'eccedenza, occorre rilevare che un siffatto rischio è, in linea di principio, escluso in circostanze come quelle di cui al procedimento principale.

31 Come ricordato al punto 24 della presente sentenza, il diritto al rimborso dell'IVA indebitamente fatturata e versata deve essere negato qualora sia dimostrato che tale diritto è invocato in modo fraudolento o abusivo.

32 A tal riguardo, la Corte ha dichiarato che, nel settore dell'IVA, l'accertamento dell'esistenza di una pratica abusiva richiede il soddisfacimento di due condizioni. Infatti, da un lato, le operazioni di cui trattasi, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle disposizioni pertinenti della direttiva IVA e dalla normativa nazionale di trasposizione, comportano l'ottenimento di un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da tali disposizioni. Dall'altro lato, da un certo numero di elementi oggettivi deve risultare che lo scopo essenziale delle operazioni di cui trattasi si limita ad ottenere tale vantaggio fiscale (sentenze del 21 febbraio 2006, Halifax e a., C-255/02, EU:C:2006:121, punti 74 e 75, nonché del 15 settembre 2022, HA.EN., C-227/21, EU:C:2022:687, punto 35).

33 Nel caso di specie, risulta che, fatte salve le verifiche che spetta al giudice del rinvio effettuare, risulta che, da un lato, l'acquirente ha versato ai fornitori gli importi dell'IVA indicati nelle fatture e, dall'altro, questi ultimi hanno versato tali importi all'amministrazione tributaria. Pertanto, se tali fornitori hanno regolarizzato tali fatture e presentato domande di rimborso dell'eccedenza a tale autorità dopo che quest'ultima ha rimborsato tale pagamento in eccesso all'acquirente dei beni fatturati, anche se, inizialmente, gli stessi fornitori avevano contestato il termine di prescrizione nei confronti di tale acquirente e avevano quindi manifestato chiaramente il loro interesse a rettificare la situazione, Tali domande non possono avere altro obiettivo se non quello di ottenere un vantaggio fiscale contrario al principio di neutralità fiscale. Una siffatta pratica è quindi abusiva ai sensi della giurisprudenza sopra citata e non può dar luogo a un rimborso a favore di tali fornitori, il che esclude il rischio di doppio rimborso.

34 Per quanto riguarda, infine, gli interessi, la Corte ha ripetutamente dichiarato che, qualora uno Stato membro abbia riscosso un'imposta in violazione del diritto dell'Unione, i singoli hanno diritto al rimborso non solo dell'imposta indebitamente riscossa, ma anche degli importi versati o trattenuti da tale Stato nell'ambito di un collegamento diretto con tale imposta, il che comprende anche le perdite derivanti dall'indisponibilità di somme di denaro a seguito del pagamento anticipato dell'imposta. v., in tal senso, sentenze del 12 dicembre 2006, Test Claimants in the FII Group Litigation (C-446/04, EU:C:2006:774, punto 205), e del 13 ottobre 2022, HUMDA (C-397/21, EU:C:2022:790, punto 32).

35 Nel caso di specie, solo il rispetto della sentenza del giudice del rinvio del 2 luglio 2019, che ha ridotto la detrazione dell'imposta assolta a monte dal 19% al 7%, potrebbe comportare un onere economico per la ricorrente nel procedimento principale corrispondente alla differenza tra l'aliquota normale dell'IVA e la sua aliquota ridotta.

36 Pertanto, se il ricorrente nel procedimento principale avesse effettivamente già versato all'amministrazione tributaria l'importo corrispondente alla riduzione della sua detrazione iniziale, egli subirebbe un danno patrimoniale in quanto non può disporre di tale importo. Ne consegue che, in mancanza di un rimborso dell'IVA indebitamente riscossa dall'amministrazione entro un termine ragionevole, tale danno, derivante da una violazione del diritto dell'Unione da parte dello Stato membro ai sensi del punto 25 della presente sentenza, dovrebbe essere risarcito mediante il pagamento di interessi di mora.

37 Alla luce delle ragioni che precedono, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che la direttiva IVA, il principio di neutralità dell'IVA e il principio di effettività devono essere interpretati nel senso che impongono al destinatario di cessioni di beni di avere un diritto direttamente nei confronti dell'amministrazione tributaria al rimborso dell'IVA indebitamente fatturata che egli ha versato ai suoi fornitori e che questi ultimi hanno versato. all'Erario, maggiorato dei relativi interessi, in circostanze in cui, da un lato, senza essere accusato di frode, abuso o negligenza, esso non può più esigere tale rimborso da tali fornitori a causa del termine di prescrizione previsto dal diritto nazionale e, dall'altro, esiste la possibilità formale che, Successivamente, tali fornitori chiedono all'amministrazione tributaria il rimborso dell'eccedenza dopo aver rettificato le fatture inizialmente inviate al destinatario di tali cessioni. In mancanza di un rimborso dell'IVA indebitamente riscossa dall'amministrazione tributaria entro un termine ragionevole, il danno subito a causa

dell'indisponibilità dell'importo equivalente a tale IVA indebitamente riscossa deve essere compensato mediante il pagamento di interessi di mora.

Sulle spese

38 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute per presentare osservazioni alla Corte, diverse da quelle di tali parti, non sono rimborsate.

P.Q.M.

la Corte (Ottava Sezione) dichiara:

la direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, nonché al principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) e al principio di effettività, deve essere interpretato nel senso che:

esigono che il destinatario di cessioni di beni abbia diritto direttamente nei confronti dell'amministrazione tributaria al rimborso dell'IVA indebitamente fatturata che ha versato ai suoi fornitori e che questi ultimi hanno versato all'Erario, maggiorata dei relativi interessi, nel caso in cui, da un lato, non possa essere accusato di evasione, abuso o negligenza, esso non può più esigere tale rimborso da tali fornitori a causa del termine di prescrizione previsto dal diritto nazionale qualora, dall'altro, esista la possibilità formale che, successivamente, tali fornitori chiedano il rimborso dell'eccedenza all'amministrazione tributaria dopo aver rettificato le fatture inizialmente inviate al destinatario di tali cessioni. In mancanza di un rimborso dell'IVA indebitamente riscossa dall'amministrazione tributaria entro un termine ragionevole, il danno subito a causa dell'indisponibilità dell'importo equivalente a tale IVA indebitamente riscossa deve essere compensato mediante il pagamento di interessi di mora.