

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

8 dicembre 2022 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 42, lettera a) – Articolo 197, paragrafo 1, lettera c) – Articolo 226, punto 11 bis – Articolo 141 – Esenzione – Operazione triangolare – Designazione del destinatario finale di una cessione come debitore dell'IVA – Fatture – Dicitura “inversione contabile” – Natura obbligatoria – Omissione di tale dicitura su una fattura – Rettifica retroattiva della fattura»

Nella causa C-247/21,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa, Austria), con decisione dell'8 aprile 2021, pervenuta in cancelleria il 20 aprile 2021, nel procedimento

Luxury Trust Automobil GmbH

contro

Finanzamt Österreich,

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da K. Jürimäe (relatrice), presidente della Terza Sezione, facente funzione di presidente dell'Ottava Sezione, N. Piçarra e N. Jääskinen, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Luxury Trust Automobil GmbH, da M. Huber, consulente tributario ed esperto contabile, e S. Lacha, consulente tributario;
- per il governo austriaco, da M. Augustin, A. Posch e J. Schmoll, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da R. Pethke e V. Uher, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 14 luglio 2022,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 42, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune

d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010 (GU 2010, L 189, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva IVA»), in combinato disposto con l'articolo 197, paragrafo 1, lettera c), di tale direttiva, nonché dell'articolo 219 bis di detta direttiva.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Luxury Trust Automobil GmbH e il Finanzamt Österreich (amministrazione finanziaria austriaca; in prosieguo: l'«amministrazione finanziaria») in merito all'imposta sul valore aggiunto (IVA) richiesta a tale società per l'esercizio fiscale relativo all'anno 2014.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

Direttiva IVA

3 L'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto i), della direttiva IVA così dispone:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

(...)

b) gli acquisti intracomunitari di beni effettuati a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro:

i) da un soggetto passivo che agisce in quanto tale o da un ente non soggetto passivo, quando il venditore è un soggetto passivo che agisce in quanto tale che non beneficia della franchigia per le piccole imprese prevista agli articoli da 282 a 292 e che non rientra nelle disposizioni previste agli articoli 33 e 36».

4 Il titolo V di tale direttiva è rubricato «Luogo delle operazioni imponibili». Al capo 2 di tale titolo, gli articoli da 40 a 42 di detta direttiva definiscono il luogo di un acquisto intracomunitario di beni.

5 Ai sensi dell'articolo 40 della medesima direttiva, «[è] considerato luogo di un acquisto intracomunitario di beni il luogo in cui i beni si trovano al momento dell'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente».

6 L'articolo 41 della direttiva IVA precisa quanto segue:

«Fatto salvo l'articolo 40, il luogo di un acquisto intracomunitario di beni di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), punto i), si considera situato nel territorio dello Stato membro che ha attribuito il numero di identificazione IVA con il quale l'acquirente ha effettuato l'acquisto, a meno che l'acquirente provi che tale acquisto è stato assoggettato all'IVA conformemente all'articolo 40.

Se l'acquisto è soggetto, in applicazione dell'articolo 40, all'IVA nello Stato membro di arrivo della spedizione o del trasporto dei beni dopo essere stato assoggettato all'imposta in applicazione del primo comma, la base imponibile è ridotta in misura adeguata nello Stato membro che ha attribuito il numero d'identificazione IVA con il quale l'acquirente ha effettuato l'acquisto».

7 L'articolo 42 di tale direttiva è formulato nel modo seguente:

«L'articolo 41, primo comma, non si applica e si considera che l'acquisto intracomunitario di beni sia stato assoggettato all'IVA conformemente all'articolo 40, qualora siano soddisfatte le condizioni seguenti:

- a) l'acquirente dimostri di avere effettuato l'acquisto ai fini di una successiva cessione, effettuata nel territorio dello Stato membro determinato conformemente all'articolo 40, per la quale il destinatario sia stato designato come debitore dell'imposta conformemente all'articolo 197;
- b) l'acquirente abbia soddisfatto gli obblighi relativi alla presentazione dell'elenco riepilogativo previsti all'articolo 265».

8 Il titolo IX di detta direttiva è rubricato «Esenzioni». Il capo 4 di tale titolo è dedicato alle esenzioni connesse alle operazioni intracomunitarie. La sezione 2 di tale capo riguarda le esenzioni degli acquisti intracomunitari di beni. Nell'ambito di tale sezione, l'articolo 141 della stessa direttiva così dispone:

«Ciascuno Stato membro prende misure particolari per non assoggettare all'IVA gli acquisti intracomunitari di beni effettuati nel proprio territorio, a norma dell'articolo 40, qualora siano soddisfatte le condizioni seguenti:

- a) l'acquisto di beni sia effettuato da un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro in questione, ma identificato ai fini dell'IVA in un altro Stato membro;
- b) l'acquisto di beni sia effettuato ai fini di una cessione successiva di tali beni, effettuata nello Stato membro in questione dal soggetto passivo di cui alla lettera a);
- c) i beni acquistati in tal modo dal soggetto passivo di cui alla lettera a) siano direttamente spediti o trasportati a partire da uno Stato membro diverso da quello all'interno del quale egli è identificato ai fini dell'IVA e a destinazione della persona nei confronti della quale egli effettua la cessione successiva;
- d) il destinatario della cessione successiva sia un altro soggetto passivo o un ente non soggetto passivo, identificati ai fini dell'IVA nello Stato membro in questione;
- e) il destinatario di cui alla lettera d) sia stato designato, conformemente all'articolo 197, come debitore dell'imposta dovuta per la cessione effettuata dal soggetto passivo che non è stabilito nello Stato membro in cui l'imposta è dovuta».

9 Nell'ambito del titolo XI della direttiva IVA, rubricato «Obblighi dei soggetti passivi e di alcune persone non soggetti passivi», l'articolo 197, paragrafo 1, prevede quanto segue:

«L'IVA è dovuta dal destinatario della cessione di beni, quando sono soddisfatte le seguenti condizioni:

- a) l'operazione imponibile è una cessione di beni effettuata alle condizioni di cui all'articolo 141;
- b) il destinatario di tale cessione di beni è un altro soggetto passivo, oppure un ente non soggetto passivo, identificati ai fini dell'IVA nello Stato membro dove è effettuata la cessione;
- c) la fattura emessa dal soggetto passivo non stabilito nello Stato membro del destinatario è redatta conformemente al capo 3, sezioni 3, 4 e 5».

10 L'articolo 219 bis di tale direttiva così dispone:

«Fatti salvi gli articoli da 244 a 248, si applicano le disposizioni seguenti.

- 1) La fatturazione è soggetta alle norme applicabili nello Stato membro in cui si considera effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi, conformemente alle disposizioni del titolo

V.

2) In deroga al punto 1, la fatturazione è soggetta alle norme applicabili nello Stato membro in cui il fornitore/prestatore ha stabilito la sede della propria attività economica o dispone di una stabile organizzazione a partire dalla quale la cessione/prestazione viene effettuata o, in mancanza di tale sede o di tale stabile organizzazione, nello Stato membro del suo indirizzo permanente o della sua residenza abituale, quando:

a) il fornitore/prestatore non è stabilito nello Stato membro in cui si considera effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi, conformemente alle disposizioni del titolo V, o la sua stabile organizzazione non interviene nella cessione o nella prestazione ai sensi dell'articolo 192 bis, e il debitore dell'IVA è l'acquirente dei beni o il destinatario dei servizi.

Tuttavia, quando l'acquirente/destinatario emette la fattura (autofatturazione) si applica il punto 1.

b) la cessione di beni o la prestazione di servizi non si considera effettuata nella Comunità conformemente alle disposizioni del titolo V».

11 Il contenuto delle fatture è precisato nella sezione 4 del capo 3 del titolo XI di detta direttiva. Tra le disposizioni di tale sezione, l'articolo 226 della stessa direttiva prevede quanto segue:

«Salvo le disposizioni speciali previste dalla presente direttiva, nelle fatture emesse a norma degli articoli 220 e 221 sono obbligatorie ai fini dell'IVA soltanto le indicazioni seguenti:

(...)

11 bis) se l'acquirente/destinatario è debitore dell'imposta, la dicitura "inversione contabile";

(...)».

Direttiva 2010/45

12 Il considerando 7 della direttiva 2010/45 così recita:

«Occorre modificare taluni obblighi relativi alle informazioni che devono figurare sulle fatture per permettere un migliore controllo dell'imposta, garantire un trattamento più uniforme alle cessioni di beni/prestazioni di servizi transfrontaliere e a quelle nazionali e contribuire a promuovere la fatturazione elettronica».

Diritto austriaco

13 L'articolo 3, paragrafo 8, dell'Umsatzsteuergesetz 1994 (legge del 1994 relativa all'imposta sulla cifra d'affari), del 23 agosto 1994 (BGBl. 663/1994), nella versione applicabile nel 2014 (BGBl. I, 112/2012) (in prosieguo: l'«UStG 1994»), rubricato «Luogo dell'acquisto intracomunitario» stabilisce quanto segue:

«L'acquisto intracomunitario si considera effettuato nel territorio dello Stato membro in cui il bene si trova al termine della spedizione o del trasporto. Se l'acquirente utilizza nei confronti del fornitore un numero di identificazione IVA attribuitogli da un altro Stato membro, l'acquisto si considera effettuato nel territorio di detto Stato membro sino a quando l'acquirente non dimostri l'assoggettamento a imposizione dell'acquisto nello Stato membro indicato nel primo periodo. Per quanto riguarda la prova, si applica l'articolo 16 mutatis mutandis».

14 L'articolo 25 dell'UStG 1994, rubricato «Operazione triangolare», prevede quanto segue:

«Nozione

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

Luogo dell'acquisto intracomunitario in caso di operazione triangolare

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

Esenzione in caso di acquisto intracomunitario di beni

(3) L'acquisto intracomunitario è esente da IVA laddove ricorrano le seguenti condizioni:

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

Fatturazione da parte dell'acquirente

(4) La fatturazione è disciplinata dal diritto dello Stato membro a partire dal quale l'acquirente esercita la sua attività. Nel caso in cui la cessione sia effettuata a partire dalla stabile organizzazione dell'acquirente, si applica la legge dello Stato membro in cui si trova la stabile organizzazione. Nel caso in cui il destinatario della cessione, al quale si trasferisce il debito d'imposta, emetta nota di accredito, la fatturazione è disciplinata dalla legge dello Stato membro in cui è effettuata la cessione.

Ove la fatturazione sia disciplinata dalle disposizioni della presente legge federale, la fattura deve inoltre contenere le seguenti informazioni:

- l'esplicito riferimento alla sussistenza di un'operazione triangolare intracomunitaria e alla debenza dell'imposta da parte dell'ultimo acquirente;
- il numero di identificazione IVA con cui l'imprenditore (acquirente) ha effettuato l'acquisto intracomunitario e la successiva cessione dei beni, e
- il numero di identificazione IVA del destinatario della cessione.

Soggetto passivo

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

Obblighi dell'acquirente

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

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

Obblighi del destinatario

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

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

15 La Luxury Trust Automobil è una società a responsabilità limitata stabilita in Austria che svolge attività di intermediazione e vendita di veicoli di lusso in vari paesi, sia all'interno dell'Unione europea sia in paesi terzi.

16 Nel 2014 la Luxury Trust Automobil ha acquistato da un fornitore stabilito nel Regno Unito veicoli che essa ha rivenduto alla società M s. r. o. (in prosieguo: la «società M»), la quale è stabilita nella Repubblica ceca. Tali veicoli sono stati trasportati direttamente dal Regno Unito nella Repubblica ceca.

17 Le imprese coinvolte in tali cessioni sono intervenute con il numero di identificazione IVA del loro Stato di stabilimento. Tre fatture emesse dalla Luxury Trust Automobil e datate al mese di marzo 2014 (in prosieguo: le «fatture controverse») indicavano quindi il numero di identificazione IVA austriaco di tale società, il numero di identificazione IVA ceco della società M e il numero di identificazione IVA del fornitore stabilito nel Regno Unito. Tali fatture contenevano altresì la dicitura «Operazione triangolare intracomunitaria esente».

18 Nell'elenco riepilogativo per il mese di marzo 2014 la Luxury Trust Automobil ha inserito il numero di identificazione IVA ceco della società M e ha dichiarato che si trattava di operazioni triangolari intracomunitarie.

19 Nell'ambito di una verifica fiscale è stato tuttavia rilevato che il regime dell'operazione triangolare non era applicabile in quanto, contrariamente a quanto prescritto dall'articolo 25, paragrafo 4, dell'UStG 1994, le fatture controverse non contenevano alcuna indicazione sul trasferimento del debito d'imposta. Vi sarebbe stata quindi un'operazione triangolare viziata che non potrebbe essere regolarizzata a posteriori. Tenuto conto dell'utilizzazione del numero di

identificazione IVA austriaco da parte della Luxury Trust Automobil, occorrerebbe riconoscere l'effettuazione di un acquisto intracomunitario in Austria, ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 8, dell'UStG 1994. Sulla base di tali elementi l'amministrazione finanziaria ha determinato, con decisione del 25 aprile 2016, l'IVA dovuta dalla Luxury Trust Automobil per il 2014.

20 Il giudice del rinvio rileva che, successivamente a tale verifica fiscale, la Luxury Trust Automobil avrebbe rettificato le fatture controverse con note di rettifica del 23 maggio 2016, integrando tali fatture con un riferimento al trasferimento del debito d'imposta alla società M. Tuttavia, non vi sarebbe prova dell'effettiva consegna di tali note di rettifica a detta società. Inoltre, quest'ultima sarebbe classificata dall'amministrazione finanziaria ceca come «missing trader». Infatti, sebbene la società M fosse stata registrata nella Repubblica ceca ai fini dell'IVA all'epoca delle cessioni di cui trattasi, l'amministrazione finanziaria ceca non sarebbe riuscita a contattarla e la società M non avrebbe effettuato né la dichiarazione né il versamento dell'IVA nella Repubblica ceca per tali cessioni.

21 Avverso la decisione dell'amministrazione finanziaria del 25 aprile 2016 veniva proposto un reclamo che è stato respinto dal Finanzamt Baden Mödling (ufficio delle imposte di Baden Mödling, Austria). La Luxury Trust Automobil ha successivamente proposto ricorso dinanzi al Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze, Austria).

22 Secondo tale giudice, l'applicazione delle disposizioni relative alle operazioni triangolari non è obbligatoria in una situazione come quella di cui all'articolo 25, paragrafo 1, dell'UStG 1994. L'acquirente intermedio di un'operazione triangolare, come, nel caso di specie, la Luxury Trust Automobil, avrebbe il diritto di scegliere se, per quanto riguarda una determinata cessione, tali disposizioni si applichino o meno. Tale diritto dovrebbe essere esercitato al momento della realizzazione dell'operazione di cui trattasi.

23 In tale contesto, qualora l'acquirente intermedio intenda ottenere l'esenzione di un acquisto intracomunitario nello Stato membro di destinazione nonché il trasferimento del debito d'imposta derivante da tale acquisto al destinatario finale di quest'ultimo, esso dovrebbe emettere una fattura contenente le informazioni di cui all'articolo 25, paragrafo 4, dell'UStG 1994. Orbene, le fatture controverse non contenevano l'informazione sulla debenza dell'IVA da parte dell'ultimo acquirente, prevista da tale disposizione.

24 L'articolo 25 dell'UStG 1994 non sarebbe, di conseguenza, applicabile, cosicché l'operazione in questione dovrebbe essere trattata alla luce delle disposizioni generali di tale legge. Ai sensi di queste ultime, poiché la Luxury Trust Automobil ha utilizzato il suo numero di identificazione IVA austriaco, essa ha effettuato un acquisto intracomunitario in Austria. Si dovrebbe quindi ritenere che l'acquisto sia stato effettuato in Austria fino a quando detta società non dimostri l'avvenuto assoggettamento a imposizione di tale acquisto nella Repubblica ceca. Poiché tale condizione non è soddisfatta, detta società non avrebbe diritto alla detrazione dell'IVA a monte per tale acquisto.

25 La Luxury Trust Automobil ha proposto ricorso per cassazione (Revision) avverso la sentenza del Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze) dinanzi al Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa, Austria), giudice del rinvio nella presente causa.

26 Il procedimento principale verte sull'imposta dovuta ai sensi dell'articolo 3, paragrafo 8, seconda frase, dell'UStG 1994, vale a dire sull'ulteriore assoggettamento a imposizione di un acquisto intracomunitario considerato tale a causa dell'utilizzo di un numero di identificazione IVA austriaco.

27 In tale contesto, il Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa) rileva tre problematiche.

28 In primo luogo, tale giudice osserva che, come si evince dall'articolo 41, primo comma, della direttiva IVA, un acquisto intracomunitario si considera effettuato nel territorio dello Stato membro che ha attribuito il numero di identificazione IVA utilizzato ai fini di tale acquisto. Tuttavia, secondo l'articolo 42 di detta direttiva, ciò non si verificherebbe qualora il destinatario di una successiva cessione sia stato designato come debitore dell'IVA ai sensi dell'articolo 197 di detta direttiva.

29 A tale proposito, l'articolo 197, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA prevederebbe che la fattura relativa a una siffatta operazione debba essere redatta conformemente al titolo XI, capo 3, sezioni 3, 4 e 5, di detta direttiva.

30 Si avrebbe quindi una «designazione» del destinatario di una cessione come debitore dell'IVA, ai sensi dell'articolo 42 di detta direttiva, nel caso in cui la fattura contenga un'indicazione come quella di cui all'articolo 226, punto 11 bis, della stessa direttiva, vale a dire la dicitura «inversione contabile».

31 Tuttavia, il giudice del rinvio ritiene che, sebbene il considerando 7 della direttiva 2010/45 deponga a favore di un rigoroso rispetto delle disposizioni in materia di fatturazione, l'obiettivo della dicitura «inversione contabile» sulle fatture relative ad operazioni triangolari sia garantire che l'ultimo acquirente nell'ambito di una siffatta operazione possa chiaramente e agevolmente comprendere che il debito d'imposta gli viene trasferito. Orbene, secondo detto giudice, tale obiettivo può essere garantito anche dalla dicitura «operazione triangolare intracomunitaria esente» contenuta nelle fatture controverse, e ciò a maggior ragione se si tiene conto del fatto che queste ultime non indicano alcun importo dell'IVA, bensì l'importo menzionato in tali fatture è espressamente indicato come l'«importo netto della fattura».

32 In tali circostanze, non si potrebbe escludere che la dicitura iniziale contenuta nelle fatture controverse possa soddisfare le condizioni previste dal diritto dell'Unione per la designazione del destinatario di una cessione come debitore dell'IVA.

33 In secondo luogo, se così non fosse, il giudice del rinvio rileva che, al punto 49 della sua sentenza del 19 aprile 2018, Firma Hans Bühler (C-580/16, EU:C:2018:261), la Corte ha dichiarato che l'articolo 42, lettera a), della direttiva IVA verte sulla condizione sostanziale richiesta affinché un acquisto come quello di cui trattasi nel procedimento all'origine di tale sentenza sia considerato assoggettato a IVA ai sensi dell'articolo 40 di tale direttiva. Per contro, l'articolo 42, lettera b), di detta direttiva preciserebbe le modalità di prova della tassazione nello Stato membro di destinazione, le quali dovrebbero essere considerate condizioni formali.

34 Una delle condizioni sostanziali previste da detto articolo 42, lettera a), esigerebbe che il destinatario di una cessione ai sensi dell'articolo 197 della direttiva IVA sia stato designato come debitore dell'IVA sulla fattura relativa a tale cessione.

35 In tali circostanze, le fatture dovrebbero, per quanto riguarda una detrazione dell'imposta a monte, essere considerate condizioni formali che possono, di norma, essere rettificate, fatture la cui rettifica retroagirebbe all'anno in cui sono state inizialmente emesse. Inoltre, anche se l'IVA è stata fatturata erroneamente, una fattura potrebbe essere rettificata qualora il suo emittente dimostri la propria buona fede o abbia completamente fugato, in tempo utile, il rischio di perdita di gettito fiscale.

36 Il giudice del rinvio si chiede tuttavia se una siffatta possibilità di rettifica esista anche in relazione ad una condizione sostanziale, tanto più che l'applicazione della normativa sulle operazioni triangolari non è vincolante, in quanto i soggetti passivi possono decidere di non avvalersi del regime di semplificazione istituito da tale normativa.

37 In tale contesto, occorrerebbe altresì stabilire se sia sufficiente che l'emittente di una fattura la rettifichi e la invii al destinatario della cessione di cui trattasi o se sia altresì necessario che la rettifica pervenga a quest'ultimo. L'eventuale effetto retroattivo di una siffatta rettifica dovrebbe inoltre essere determinato conformemente alla sentenza del 15 settembre 2016, Senatex (C-518/14, EU:C:2016:691).

38 In terzo luogo, il giudice del rinvio rileva che la Luxury Trust Automobil invoca l'applicabilità del diritto ceco. Quest'ultimo, a differenza del diritto austriaco, non richiederebbe che le fatture contengano un riferimento al trasferimento del debito d'imposta. La determinazione del diritto applicabile richiederebbe tuttavia l'interpretazione dell'articolo 219 bis della direttiva IVA.

39 In tali circostanze, il Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 42, lettera a), della direttiva [IVA], in combinato disposto con il successivo articolo 197, paragrafo 1, lettera c), (...) debba essere interpretato nel senso che sussista una designazione del destinatario quale debitore dell'imposta anche nel caso in cui la fattura, nella quale non è esposto l'importo dell'IVA, rechi la seguente dicitura: "Operazione triangolare intracomunitaria esente".

2) In caso di risposta negativa alla prima questione:

a) Se un'indicazione di tal genere nella fattura possa essere validamente rettificata a posteriori (tramite la seguente indicazione: "Operazione triangolare intracomunitaria ai sensi dell'articolo 25 dell'[UStG 1994]. Il debito d'imposta è traferito al destinatario").

b) Se sia necessario, ai fini della validità della rettifica, che la fattura rettificata venga trasmessa al destinatario della fattura.

c) Se la rettifica retroagisca al momento della fatturazione iniziale.

3) Se l'articolo 219 bis della direttiva [IVA] debba essere interpretato nel senso che trovino applicazione le norme dello Stato membro in materia di fatturazione che si applicherebbero qualora nella fattura non figurino (ancora) la designazione di un "acquirente" come debitore dell'imposta; oppure se vadano applicate le norme dello Stato membro che si applicherebbero qualora si consideri valida la designazione dell'"acquirente" come debitore dell'imposta».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

40 Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 42, lettera a), della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 197, paragrafo 1, lettera c), di tale direttiva, debba essere interpretato nel senso che, nell'ambito di un'operazione triangolare, l'acquirente finale è validamente designato come debitore dell'IVA nel caso in cui la fattura emessa dall'acquirente intermedio non contenga la dicitura «inversione contabile».

41 In via preliminare, occorre ricordare che un'operazione triangolare è un'operazione mediante la quale un bene è ceduto da un fornitore, identificato ai fini dell'IVA in un primo Stato membro, ad un acquirente intermedio, identificato ai fini dell'IVA in un secondo Stato membro, il quale, a sua volta, cede tale bene ad un acquirente finale, identificato ai fini dell'IVA in un terzo Stato membro, bene, quello suddetto, che viene direttamente trasportato dal primo Stato membro al terzo Stato membro.

42 Tale operazione triangolare può godere di una disciplina derogatoria alla regola, di cui all'articolo 2, paragrafo 1, lettera b), della direttiva IVA, secondo la quale sono assoggettati a IVA gli acquisti intracomunitari di beni effettuati a titolo oneroso sul territorio di uno Stato membro (v., in tal senso, sentenza del 19 aprile 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punto 27).

43 Tale disciplina derogatoria consiste, da un lato, nell'esentare l'acquisto intracomunitario effettuato dall'acquirente intermedio, identificato ai fini dell'IVA nel secondo Stato membro e, dall'altro, nel trasferire la tassazione di tale acquisto a livello dell'acquirente finale, stabilito e identificato ai fini dell'IVA nel terzo Stato membro, identificazione ai fini dell'IVA dal cui obbligo è dispensato l'acquirente intermedio in quest'ultimo Stato membro. Detta disciplina risulta dalla combinazione tra la regola prevista all'articolo 40 di tale direttiva, e la deroga che deriva dall'articolo 42 di quest'ultima.

44 Infatti, l'articolo 40 della direttiva IVA stabilisce la regola secondo cui il luogo di tassazione di un acquisto intracomunitario è quello in cui i beni si trovano al momento dell'arrivo della spedizione o del trasporto a destinazione dell'acquirente. Al fine di garantire la corretta applicazione di tale regola, l'articolo 41 di detta direttiva prevede che, a meno che l'acquirente provi che l'acquisto è stato assoggettato all'IVA conformemente all'articolo 40 di detta direttiva, il luogo dell'acquisto intracomunitario si considera situato nel territorio dello Stato membro che ha attribuito il numero di identificazione IVA con il quale l'acquirente ha effettuato l'acquisto.

45 L'articolo 42 della stessa direttiva deroga all'applicazione di detta regola nell'ambito delle operazioni triangolari definite all'articolo 141 della direttiva IVA nel caso in cui, da un lato, l'acquirente dimostri di avere effettuato l'acquisto intracomunitario in questione ai fini di una successiva cessione, effettuata nel territorio dello Stato membro individuato conformemente all'articolo 40 di tale direttiva e per la quale il destinatario sia stato designato come debitore dell'imposta conformemente all'articolo 197 di detta direttiva, e, dall'altro, l'acquirente abbia soddisfatto gli obblighi relativi alla presentazione dell'elenco riepilogativo previsti all'articolo 265 della medesima direttiva.

46 Ai sensi dell'articolo 197, paragrafo 1, lettera c), della direttiva IVA, la fattura emessa dall'acquirente intermedio deve essere redatta conformemente alle disposizioni delle sezioni 3, 4 e 5 del capo 3 del titolo XI di tale direttiva. Tra tali disposizioni, l'articolo 226, punto 11 bis, di detta direttiva prescrive che la fattura contenga la dicitura «inversione contabile» se l'acquirente/destinatario è debitore dell'IVA.

47 Ciò premesso, al fine di rispondere alla prima questione, si deve tener conto non solo della lettera dell'articolo 42, lettera a), della direttiva IVA, ma anche del suo contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui tale disposizione fa parte (v., in tal senso, sentenza del 19 aprile 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punto 33).

48 In primo luogo, per quanto riguarda il tenore letterale dell'articolo 42 della direttiva IVA, da quest'ultimo risulta, da un lato, che si tratta di una deroga all'articolo 41, primo comma, di tale direttiva e, dall'altro, che l'applicazione di tale deroga è subordinata al soddisfacimento delle due condizioni cumulative di cui alle lettere a) e b) di tale articolo 42 (v., in tal senso, sentenza del 19 aprile 2018, Firma Hans Bühler, C-580/16, EU:C:2018:261, punto 45).

49 Mentre l'articolo 42, lettera a), della direttiva IVA specifica la condizione sostanziale richiesta affinché un acquisto effettuato nell'ambito di un'operazione triangolare sia considerato soggetto a IVA ai sensi del precedente articolo 40, la lettera b) dello stesso articolo 42 precisa le condizioni formali in base alle quali deve essere provata la tassazione nello Stato membro di destinazione

del trasporto o della spedizione intracomunitaria (v., in tal senso, sentenza del 19 aprile 2018, Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, punto 49).

50 In secondo luogo, per quanto riguarda il contesto in cui si inserisce l'articolo 42 della direttiva IVA, dalla giurisprudenza della Corte risulta che tale articolo precisa e completa le condizioni di applicazione della misura di semplificazione di cui all'articolo 141 di tale direttiva (v., in tal senso, sentenza del 19 aprile 2018, Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, punto 37). Orbene, sia l'articolo 42, lettera a), della direttiva IVA sia l'articolo 141, lettera e), di tale direttiva rinviano all'articolo 197 di detta direttiva, il quale impone a sua volta il rispetto delle disposizioni del capo 3 del titolo XI della stessa direttiva, di cui fa parte l'articolo 226 di quest'ultima.

51 Ne consegue che, nell'ambito specifico della disciplina derogatoria applicabile alle operazioni triangolari, l'acquirente intermedio di un'operazione triangolare non può sostituire una diversa indicazione alla dicitura «inversione contabile», mentre l'articolo 226, punto 11 bis, della direttiva IVA impone espressamente tale dicitura.

52 In terzo luogo, gli obiettivi perseguiti dalla disciplina derogatoria di cui agli articoli 42 e 141 della direttiva IVA corroborano tale interpretazione.

53 Infatti, se è vero che la ratio dell'articolo 141 di tale direttiva è di evitare all'acquirente intermedio di dover assolvere gli obblighi di identificazione e di dichiarazione nello Stato membro di destinazione dei beni (sentenza del 19 aprile 2018, Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, punto 41), gli articoli 41 e 42 di detta direttiva sono diretti a garantire l'assoggettamento a IVA dell'acquisto intracomunitario in questione a livello dell'acquirente finale, evitando la doppia imposizione di tale operazione (sentenza del 19 aprile 2018, Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, punto 50 e giurisprudenza ivi citata).

54 Orbene, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 46 delle sue conclusioni, la ratio delle indicazioni obbligatorie contenute in una fattura ai sensi dell'articolo 226 della direttiva IVA è di informare il destinatario della fattura sulla valutazione giuridica dell'operazione dell'emittente della fattura. Tale obiettivo è tanto più imperativo qualora detto emittente ritenga di non essere tenuto lui stesso, in via eccezionale, al versamento dell'IVA, bensì il destinatario della cessione.

55 Poiché la disciplina derogatoria prevista agli articoli 42 e 141 della direttiva IVA è opzionale, la formalità prevista dall'articolo 226, punto 11 bis, di tale direttiva consente di garantire che il destinatario finale di una cessione sia a conoscenza dei propri obblighi fiscali. Infatti, la caratteristica del regime dell'inversione contabile attiene proprio al fatto che, se è vero che non si verifica alcun versamento dell'IVA tra il fornitore e il soggetto passivo destinatario di una cessione, ciò accade perché quest'ultimo è debitore di detta imposta per tale cessione (v., in tal senso, sentenza del 2 luglio 2020, Terracult, C?835/18, EU:C:2020:520, punto 22). Non può pertanto esservi incertezza al riguardo.

56 Alla luce dei suesposti motivi, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che l'articolo 42, lettera a), della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 197, paragrafo 1, lettera c), di tale direttiva, deve essere interpretato nel senso che, nell'ambito di un'operazione triangolare, l'acquirente finale non è stato validamente designato come debitore dell'IVA nel caso in cui la fattura emessa dall'acquirente intermedio non contenga la dicitura «inversione contabile» di cui all'articolo 226, punto 11 bis, di detta direttiva.

Sulla seconda questione

57 Con la seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 226, punto

11 bis, della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che l'omissione, in una fattura, della dicitura «inversione contabile» richiesta da tale disposizione può essere successivamente rettificata mediante l'aggiunta di un'indicazione la quale precisi che tale fattura riguarda un'operazione triangolare intracomunitaria e che il debito d'imposta è trasferito al destinatario della cessione.

58 In caso di risposta affermativa a tale seconda questione, detto giudice chiede, da un lato, se la validità di una siffatta rettifica sia subordinata al fatto che quest'ultima pervenga al suo destinatario e, dall'altro, se la fattura rettificata in tal modo abbia un effetto che retroagisce alla data di emissione della fattura iniziale.

59 A tal proposito, come occorre rammentare, se è vero che la Corte ha stabilito che il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione o il rimborso dell'IVA a monte sia concesso anche se taluni requisiti formali sono stati omessi dai soggetti passivi, ciò è subordinato alla condizione che siano comunque soddisfatti i requisiti sostanziali (v., in tal senso, sentenze del 27 settembre 2007, Collée, C?146/05, EU:C:2007:549 punto 31; del 19 aprile 2018, Firma Hans Bühler, C?580/16, EU:C:2018:261, punti 50 e 51, nonché del 21 ottobre 2021, Wilo Salmson France, C?80/20, EU:C:2021:870, punto 76).

60 Si tratta, infatti, di tassare le operazioni in questione prendendo in considerazione le loro caratteristiche oggettive (v., in tal senso, sentenza del 27 settembre 2007, Collée, C?146/05, EU:C:2007:549, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).

61 Di conseguenza, non si può contemplare la possibilità di una rettifica della fattura qualora manchi una condizione di applicazione della disciplina derogatoria applicabile alle operazioni triangolari, come la dicitura richiesta dall'articolo 226, punto 11 bis, della direttiva IVA. Come rilevato dall'avvocato generale ai paragrafi 57 e 61 delle sue conclusioni, l'adempimento a posteriori di una condizione necessaria della fattispecie ai fini del trasferimento del debito da IVA al destinatario di una cessione non costituisce una rettifica. Si tratta dell'emissione per la prima volta della fattura prescritta, la quale non può avere effetto retroattivo.

62 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che l'articolo 226, punto 11 bis, della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che l'omissione, in una fattura, della dicitura «inversione contabile» richiesta da tale disposizione non può essere successivamente rettificata mediante l'aggiunta di un'indicazione la quale precisi che tale fattura riguarda un'operazione triangolare intracomunitaria e che il debito d'imposta è trasferito al destinatario della cessione.

Sulla terza questione

63 Con la terza questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 219 bis della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che esso impone di applicare le disposizioni relative alla fatturazione dello Stato membro dell'acquirente intermedio oppure quelle dello Stato membro dell'acquirente finale.

64 Il giudice del rinvio si interroga su tale punto in quanto, nell'ambito del procedimento principale, la Luxury Trust Automobil sostiene che dovrebbe essere applicato il diritto ceco. Orbene, quest'ultimo non richiederebbe che le fatture contengano una dicitura relativa al trasferimento del debito d'imposta.

65 Risulta tuttavia dalle risposte fornite alle prime due questioni che la risposta alla terza questione non può incidere sull'esito del procedimento principale.

66 Infatti, a causa dell'assenza della dicitura «inversione contabile» sulle fatture controverse, la

designazione dell'acquirente finale come debitore dell'IVA non è stata effettuata validamente. L'acquirente intermedio deve, di conseguenza, essere considerato debitore di tale imposta nello Stato membro che gli ha attribuito il numero di identificazione utilizzato dallo stesso ai fini dell'acquisto intracomunitario di cui trattasi, conformemente all'articolo 41, primo comma, della direttiva IVA.

67 In ogni caso, le condizioni previste dall'articolo 42, dall'articolo 141, lettera e), e dall'articolo 226, punto 11 bis, della direttiva IVA non possono variare da uno Stato membro all'altro. Il giudice del rinvio ha l'obbligo di interpretare la normativa applicabile al procedimento principale, a prescindere dal fatto che si tratti della normativa dello Stato membro dell'acquirente intermedio o di quello dell'acquirente finale, conformemente al diritto dell'Unione (v., per analogia, sentenza del 18 novembre 2020, *DelayFix*, C-519/19, EU:C:2020:933, punto 51).

68 Alla luce dei motivi che precedono, non occorre quindi rispondere alla terza questione.

Sulle spese

69 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 da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Ottava Sezione) dichiara:

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

deve essere interpretato nel senso che:

nell'ambito di un'operazione triangolare, l'acquirente finale non è stato validamente designato come debitore dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) nel caso in cui la fattura emessa dall'acquirente intermedio non contenga la dicitura «inversione contabile» di cui all'articolo 226, punto 11 bis, della direttiva 2006/112, come modificata.

2) L'articolo 226, punto 11 bis, della direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2010/45,

deve essere interpretato nel senso che:

l'omissione, in una fattura, della dicitura «inversione contabile» richiesta da tale disposizione non può essere successivamente rettificata mediante l'aggiunta di un'indicazione la quale precisi che tale fattura riguarda un'operazione triangolare intracomunitaria e che il debito d'imposta è trasferito al destinatario della cessione.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.