

Edizione provvisoria

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

GERARD HOGAN

presentate il 4 marzo 2021⁽¹⁾

Causa C-521/19

CB

contro

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia

[Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Corte superiore di giustizia della Galizia, Spagna)]

«Rinvio pregiudiziale — Direttiva 2006/112/CE — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Ricorso economico-amministrativo avverso liquidazioni e sanzioni inflitte sulla base dell'imposta sul reddito delle persone fisiche — Operazioni soggette all'imposta sul valore aggiunto non fatturate — Base imponibile — Inclusione nel prezzo concordato dalle parti»

I. Introduzione

1. Quali sono le misure, se del caso, che un'amministrazione tributaria dovrebbe adottare qualora constati che alcuni soggetti passivi (vale a dire le parti di una transazione che non sono consumatori finali) hanno fraudolentemente occultato un'operazione? Si può considerare il ragionamento contenuto nella precedente sentenza della Corte del 7 novembre 2013, Tulic² e Plavo³ in (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722) come una guida soddisfacente a tal fine? Queste sono alcune delle questioni che si pongono nella presente domanda di pronuncia pregiudiziale derivante da un procedimento dinanzi al Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Corte superiore di giustizia della Galizia, Spagna) tra una persona fisica, CB, e il Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (Tribunale economico-amministrativo regionale della Galizia, Spagna).

2. Prima di esaminare i fatti, occorre anzitutto illustrare il contesto normativo pertinente.

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

3. I considerando 25, 26 e 39 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre

2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (2), enunciano quanto segue:

«(25) La base imponibile dovrebbe essere armonizzata affinché l'applicazione dell'IVA alle operazioni imponibili conduca a risultati comparabili in tutti gli Stati membri.

(26) Per garantire che non vi siano perdite di gettito dovute all'utilizzazione di parti collegate al fine di ottenere vantaggi fiscali gli Stati membri dovrebbero poter intervenire, in casi specifici e limitati, sulla base imponibile delle cessioni di beni e delle prestazioni di servizi nonché in relazione al valore delle cessioni, prestazioni e acquisti intracomunitari di beni.

(...)

(39) Il regime delle detrazioni dovrebbe essere armonizzato nella misura in cui ha un'incidenza sul livello reale di percezione e il calcolo del prorata di detrazione deve essere eseguito in modo analogo in tutti gli Stati membri».

4. L'articolo 1 della direttiva 2006/112 dispone quanto segue:

«1. La presente direttiva istituisce il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA).

2. Il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione.

A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

Il sistema comune d'IVA è applicato fino allo stadio del commercio al minuto incluso».

5. L'articolo 72 della direttiva 2006/112, facente parte del titolo VII di quest'ultima, rubricato «Base imponibile», enuncia quanto segue:

«Ai fini della presente direttiva, per “valore normale” si intende l'intero importo che l'acquirente o il destinatario, al medesimo stadio di commercializzazione di quello in cui avviene la cessione di beni o la prestazione di servizi, dovrebbe pagare, in condizioni di libera concorrenza, ad un cedente o prestatore indipendente nel territorio dello Stato membro in cui l'operazione è imponibile per ottenere i beni o servizi in questione al momento di tale cessione o prestazione.

Qualora non siano accertabili cessioni di beni o prestazioni di servizi analoghe, per “valore normale” si intendono i seguenti importi:

1) nel caso di beni, un importo non inferiore al prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, o, in mancanza del prezzo di acquisto, al prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni;

2) nel caso di servizi, un importo non inferiore alle spese sostenute dal soggetto passivo per l'esecuzione della prestazione di servizi».

6. L'articolo 73 della direttiva 2006/112 prevede quanto segue:

«Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore

o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

7. L'articolo 74 della direttiva 2006/112 prevede quanto segue:

«Per le operazioni di prelievo o di destinazione da parte di un soggetto passivo di un bene della propria impresa o di detenzione di beni da parte di un soggetto passivo o da parte dei suoi aventi diritto in caso di cessazione della sua attività economica imponibile, contemplate agli articoli 16 e 18, la base imponibile è costituita dal prezzo di acquisto dei beni o di beni simili, o, in mancanza del prezzo di acquisto, dal prezzo di costo, determinati nel momento in cui si effettuano tali operazioni».

8. L'articolo 77 della direttiva 2006/112 prevede quanto segue:

«Per le prestazioni di servizi effettuate da un soggetto passivo per le esigenze della sua impresa di cui all'articolo 27, la base imponibile è costituita dal valore normale dell'operazione in questione».

9. L'articolo 78 della direttiva 2006/112 così recita:

«Nella base imponibile devono essere compresi gli elementi seguenti:

a) le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa IVA;

b) le spese accessorie, quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione addebitate dal fornitore all'acquirente o al destinatario della prestazione.

Ai fini del primo comma, lettera b), le spese soggette ad una convenzione separata possono essere considerate dagli Stati membri come spese accessorie».

10. L'articolo 273 della direttiva 2006/112 così recita:

«Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

Gli Stati membri non possono avvalersi della facoltà di cui al primo comma per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti al capo 3».

B. Normativa spagnola

11. L'articolo 78, paragrafo 1, della Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (legge 37/1992 sull'imposta sul valore aggiunto) del 28 dicembre 1992 (in prosieguo: la «legge 37/1992») (3) è rubricato «Base imponibile. Norma generale» e dispone quanto segue:

«La base imponibile dell'imposta è costituita dall'importo totale del corrispettivo versato dal destinatario o da terzi per le operazioni soggette a tale imposta».

12. L'articolo 88 della legge 37/1992, rubricato «Trasferimento dell'imposta», così recita:

«Uno. I soggetti passivi devono trasferire l'intero importo dell'imposta su colui in favore del quale viene effettuata l'operazione imponibile, il quale è tenuto a sostenerla, a condizione che il trasferimento sia conforme alle disposizioni della presente legge, indipendentemente dalle pattuizioni fra le parti.

Nelle cessioni di beni e prestazioni di servizi soggette e non esenti dall'imposta i cui destinatari sono entità pubbliche, resta inteso che i soggetti passivi dell'imposta, nella formulazione delle loro proposte economiche, anche verbali, hanno incluso all'interno di dette proposte l'imposta sul valore aggiunto che, tuttavia, deve essere trasferita come voce separata, se del caso, nei documenti presentati per la riscossione, senza che l'importo complessivo pattuito aumenti a seguito dell'applicazione dell'imposta trasferita.

Due. Il trasferimento dell'imposta deve essere effettuato mediante fattura alle condizioni e con i requisiti stabiliti dalla normativa. A tal fine, l'aliquota trasferita deve essere indicata separatamente dalla base imponibile, anche nel caso di prezzi fissati dall'amministrazione, indicando l'aliquota d'imposta applicata. Le operazioni stabilite con regolamento saranno esenti dalle disposizioni dei commi precedenti di tale paragrafo.

Tre. Il trasferimento dell'imposta deve essere effettuato al momento dell'emissione e della consegna della fattura corrispondente.

Quattro. Il diritto al trasferimento si estingue dopo un anno dalla data di maturazione.

Cinque. Il destinatario dell'operazione soggetta a imposta sul valore aggiunto non è tenuto a sopportarne il trasferimento prima della data di maturazione di detta imposta.

Sei. Le controversie che possono insorgere con riferimento al trasferimento dell'imposta, per quanto riguarda sia la debenza sia l'ammontare dell'imposta, sono considerate di natura tributaria ai fini dei corrispondenti ricorsi per via economico-amministrativa».

13. L'articolo 89 della legge 37/1992, rubricato «Rettifica delle aliquote d'imposta trasferite» così dispone:

«Uno. I soggetti passivi devono rettificare le aliquote fiscali applicate qualora il loro importo sia stato determinato in modo errato o si verifichino circostanze che, conformemente alle disposizioni dell'articolo 80 della presente legge, comportano la modifica della base imponibile.

La rettifica deve essere effettuata nel momento in cui si giunge a conoscenza delle cause dell'errata determinazione delle aliquote o si verificano le altre circostanze di cui al comma precedente, a condizione che non siano trascorsi quattro anni dal momento in cui è maturata l'imposta corrispondente all'operazione o, a seconda dei casi, dalle circostanze di cui all'articolo 80 summenzionato.

Due. Le disposizioni di cui al paragrafo precedente si applicano anche quando, non essendo stata trasferita nessuna aliquota, è stata emessa la fattura corrispondente all'operazione.

Tre. In deroga alle disposizioni dei paragrafi precedenti, la rettifica delle aliquote d'imposta trasferite non è applicabile nei seguenti casi:

1.° quando la rettifica non sia motivata dalle cause previste all'articolo 80 della presente legge, comporti un aumento delle aliquote trasferite e i destinatari delle operazioni non agiscano in qualità di imprenditori o professionisti, salvo nei casi di aumento per legge delle aliquote d'imposta, circostanza in cui la rettifica potrà effettuarsi nel mese di entrata in vigore delle nuove

aliquote d'imposta e in quello successivo;

2.° quando l'Amministrazione tributaria evidenzi, mediante i corrispondenti accertamenti, aliquote d'imposta maturate e non trasferite superiori a quelle dichiarate dal soggetto passivo e risulti accertato, mediante dati oggettivi, che tale soggetto passivo partecipava a una frode, o che sapeva o avrebbe dovuto sapere, mediante la ragionevole diligenza, di compiere un'operazione facente parte di una frode».

III. Fatti del procedimento principale e domanda di pronuncia pregiudiziale

14. CB, ricorrente nel procedimento principale, è un lavoratore autonomo che esercita un'attività di agente artistico soggetta, in linea di principio, all'IVA. In tale qualità, egli forniva servizi al gruppo Lito, un gruppo di imprese, di proprietà della stessa persona, incaricate della gestione dell'infrastruttura e delle orchestre per feste patronali e di paese in Galizia. In particolare, CB contattava i comitati per le feste, gruppi informali di residenti incaricati di organizzare le feste, e negoziava l'esibizione delle orchestre a nome del gruppo Lito.

15. I pagamenti effettuati dai comitati per le feste al gruppo Lito in questo contesto erano il più delle volte effettuati in contanti, senza fattura e non erano contabilizzati. Essi non venivano indicati nella dichiarazione relativa all'imposta sulle società né nella dichiarazione IVA. Il dieci per cento delle entrate del gruppo Lito era girato in contanti a CB e non veniva dichiarato. CB non teneva alcuna contabilità o registrazione ufficiale, non emetteva né riceveva fatture e di conseguenza non presentava dichiarazioni IVA.

16. Il 14 luglio 2014, a seguito di un'ispezione fiscale, l'amministrazione tributaria ha constatato che gli importi percepiti da CB a titolo di corrispettivo per le sue attività di intermediazione per il gruppo Lito, segnatamente EUR 64 414,90 nel 2010, EUR 67 565,40 nel 2011 e EUR 60 692,50 nel 2012, non includevano l'IVA. Essa ha quindi ritenuto che sia l'IVA sia l'imposta sul reddito dovessero essere accertate prendendo come base imponibile l'importo totale ricevuto da CB.

17. Il ricorrente ha presentato un reclamo contro la decisione delle autorità fiscali che è stato respinto con decisione del 10 maggio 2018.

18. CB ha proposto ricorso dinanzi al giudice del rinvio avverso tale decisione. Egli ha fatto valere che l'applicazione a posteriori dell'IVA agli importi trattenuti in quanto reddito sarebbe contraria, in particolare, alla sentenza della Corte del 7 novembre 2013, Tulic[?] e Plavo[?]in (C[?]249/12 e C[?]250/12, EU:C:2013:722), secondo la quale, nei casi in cui l'amministrazione tributaria scopre operazioni che sono, in linea di principio, soggette all'IVA, e che non sono state dichiarate e non fatturate, l'IVA deve essere considerata inclusa nel prezzo di tali operazioni pattuito fra le parti. CB ritiene quindi che, non potendo esigere, in forza del diritto spagnolo, l'IVA che non ha potuto trasferire a causa del suo comportamento costitutivo di un illecito tributario, l'IVA debba intendersi inclusa nel prezzo dei servizi da esso forniti.

19. Il giudice del rinvio ritiene che, al fine di risolvere la controversia principale, si debba accertare se la normativa nazionale che prevede che, qualora operatori economici effettuino, volontariamente e di concerto, operazioni che comportano pagamenti in denaro senza fatture e senza dichiarazioni IVA, tali pagamenti devono intendersi comprensivi dell'IVA sia compatibile con la direttiva 2006/112.

20. In tale contesto, il Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Corte superiore di giustizia della Galizia) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se gli articoli 73 e 78 della direttiva [2006/112] alla luce dei principi di neutralità, del divieto di frode fiscale e di abuso di diritto nonché del divieto di distorsione illecita della concorrenza, debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale e alla giurisprudenza che la interpreta, secondo la quale, qualora l'amministrazione tributaria scopra operazioni occulte soggette all'imposta sul valore aggiunto non fatturate, l'imposta summenzionata deve ritenersi inclusa nel prezzo concordato dalle parti per tali operazioni.

È quindi possibile, nei casi di FRODE in cui l'operazione è stata occultata all'amministrazione tributaria, considerare, come si può dedurre dalle sentenze del 28 luglio 2016 (causa C?332/15 Astone), del 5 ottobre 2016 (causa C?576/15 Marinova) e del 7 marzo 2018, Dobre, C?159/17, EU:C:2018:161 della Corte, che gli importi consegnati e ricevuti non includono l'IVA, al fine di effettuare l'opportuno accertamento e imporre la corrispondente sanzione».

IV. Analisi

A. Osservazioni preliminari

21. Si deve anzitutto osservare che il giudice nazionale formula la sua questione presupponendo che la normativa nazionale preveda quanto allegato dal ricorrente, ossia che, qualora l'amministrazione tributaria scopra operazioni occulte soggette all'imposta sul valore aggiunto non fatturate, si debba ritenere che l'IVA sia inclusa nel prezzo concordato tra le parti. Occorre tuttavia ricordare che, secondo costante giurisprudenza (4), una direttiva non può di per sé creare obblighi a carico di un singolo e non può quindi essere fatta valere in quanto tale nei suoi confronti (5). Propongo pertanto di riformulare tale questione nel senso di chiedere se gli articoli 73 e 78 della direttiva 2006/112, letti alla luce dei principi di neutralità, di divieto di frode fiscale e di abuso del diritto, nonché del divieto di distorsione illecita della concorrenza, possano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale e alla giurisprudenza che la interpreta, in forza della quale, qualora l'amministrazione tributaria scopra operazioni occulte assoggettate all'imposta sul valore aggiunto non fatturate, il prezzo convenuto dalle parti per tali operazioni deve essere considerato come non comprensivo di IVA.

1. *Presentazione del regime comune dell'IVA*

22. Anzitutto, occorre ricordare che l'articolo 73 della direttiva 2006/112 definisce la nozione di «base imponibile» come il corrispettivo effettivamente ricevuto, in cambio delle cessioni di beni o delle prestazioni di servizi. Ai sensi dell'articolo 78 della direttiva 2006/112, tale base imponibile comprende le spese accessorie, le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa IVA. Tale definizione è poi applicata in ogni fase della filiera commerciale per calcolare l'IVA che sarà riscossa dal fornitore e pagata dall'acquirente. Tuttavia, anche se l'IVA viene quindi riscossa in ogni fase della filiera commerciale, tale imposta non sarà a carico degli acquirenti intermedi, ma graverà in definitiva solo sul consumatore finale (6). In effetti, il principio del pagamento frazionato non deve essere confuso con la questione di chi sopporta l'onere dell'imposta.

23. Secondo il *principio del pagamento frazionato*, anziché prevedere l'imposizione di un'unica imposta sulle vendite ai consumatori finali, viene invece riscossa l'IVA in ogni fase del processo di produzione e distribuzione. Conformemente a questo principio, l'IVA viene quindi addebitata in proporzione al prezzo praticato dal soggetto passivo in cambio dei beni e dei servizi che ha ceduto o prestato e, quindi, indipendentemente dal numero di operazioni che hanno avuto luogo in precedenza. Occorre tuttavia ricordare che il fornitore si limita a riscuotere l'imposta che viene poi versata allo Stato membro interessato. L'acquirente è colui che paga l'IVA.

24. Poiché, tuttavia, l'applicazione dell'IVA dovrebbe essere neutra, l'acquirente può tuttavia

dedurre l'IVA che ha dovuto pagare in aggiunta al prezzo praticato dal fornitore se il bene o il servizio in questione è a sua volta destinato ad essere utilizzato per un'attività imponibile (7). Per limitare l'impatto del sistema comune dell'IVA sul flusso di cassa dei soggetti passivi, detto sistema prevede che ogni soggetto passivo acquirente sia tenuto a trasferire allo Stato membro interessato soltanto la differenza tra l'IVA ha ricevuto sulle proprie vendite soggette all'IVA e l'IVA detraibile, precisamente quella che ha pagato ai fini delle sue attività soggette a tale imposta (8).

25. In un secondo momento, se è soggetto passivo, l'acquirente farà lo stesso, e ciò fino allo stadio finale, quando il bene o il servizio è venduto o a una persona che non è soggetto passivo o a un soggetto passivo, ma per attività che non danno diritto a detrazione. Ne consegue che l'IVA complessivamente riscossa non dipende dal numero di fasi della filiera di produzione, bensì dal prezzo finale di vendita. Tuttavia, poiché l'assenza di dichiarazioni IVA in una fase intermedia di tale catena contravviene a questi meccanismi, tale omissione è nondimeno considerata illegale (9).

2. *Sulle misure richieste agli Stati membri in caso di violazione del sistema comune dell'IVA*

26. I provvedimenti che gli Stati membri sono chiamati ad adottare in risposta a qualsiasi violazione del diritto dell'Unione da parte dei singoli possono essere suddivisi in due categorie, ossia le sanzioni e le misure ripristinatorie (10). Le sanzioni hanno un carattere punitivo e dissuasivo. Le misure ripristinatorie, invece, mirano a ristabilire la situazione che sarebbe esistita se tale violazione non si fosse verificata. Pertanto, assumono il più delle volte la forma di una riparazione o restituzione.

27. Per quanto riguarda le misure volte a riparare le conseguenze di un atto illegale in materia fiscale, la Corte ha sottolineato, ad esempio, nella sentenza Fontana, che la qualificazione di tale atto come frode comporta l'obbligo per gli Stati membri di adottare le misure necessarie per «ripristinare la situazione quale sarebbe sussistita in assenza di tale comportamento del contribuente medesimo» quando l'operazione illegale viene scoperta (11). Per quanto riguarda le sanzioni, la Corte ha affermato nella sentenza Menci che «l'articolo 325 TFUE impone agli Stati membri di lottare contro le attività illecite lesive degli interessi finanziari dell'Unione europea con misure dissuasive ed effettive e, in particolare, impone loro di adottare, per combattere la frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere la frode lesiva dei loro interessi finanziari» (12).

28. Sebbene la Corte abbia menzionato solo molto raramente tale distinzione in materia fiscale, essa è nondimeno importante. In primo luogo, mentre gli obblighi di adottare misure correttive e sanzionatorie derivano entrambi dal primato del diritto dell'Unione (13) e sono la conseguenza dell'obbligo per gli Stati membri di garantire la piena efficacia della direttiva 2006/112 (14), essi non godono dello stesso margine di discrezionalità l'uno rispetto all'altro. Infatti, per quanto riguarda l'obbligo di riparazione, nella misura in cui si tratta di un'obbligazione di risultato, gli Stati membri devono adottare le misure necessarie per garantire, come minimo, il ripristino della situazione che avrebbe dovuto prevalere (15), mentre, per quanto riguarda l'obbligo di dissuadere qualsiasi altra violazione delle norme sull'IVA, poiché la direttiva 2006/112 non contiene alcun riferimento al tipo di sanzioni da adottare, spetta allo Stato membro definire con precisione le sanzioni da applicare, purché, come già detto, esse siano *efficaci, dissuasive e proporzionate* (16). In secondo luogo, mentre gli Stati membri devono prevedere l'adozione del primo tipo di misure in assenza di colpa, essi sono tenuti a sanzionare i contribuenti solo quando questi siano stati, come minimo, negligenti (17).

29. Alla luce di quanto suesposto, occorre, a mio avviso, ricordare che nella presente causa la problematica in discussione deve essere considerata distinta dalla questione se sia necessario infliggere ai singoli interessati una sanzione per violazione delle norme del meccanismo comune

dell'IVA. Infatti, le questioni sottoposte alla Corte riguardano i provvedimenti da adottare con riferimento alla nozione di «base imponibile» al fine di ripristinare la situazione quale avrebbe dovuto esistere in assenza di frode. Considererò quindi direttamente tali problematiche, mettendo da parte la questione delle sanzioni che dovrebbero essere adottate per punire e dissuadere i contribuenti che non hanno rispettato i loro obblighi fiscali nell'ambito del sistema dell'IVA (18).

3. ***Sulla nozione di «base imponibile»***

30. Dal considerando 25 della direttiva 2006/112 si evince che uno dei suoi obiettivi è quello di armonizzare la nozione di «base imponibile», affinché l'applicazione dell'IVA alle operazioni imponibili conduca a risultati comparabili in tutti gli Stati membri. Pertanto, tale nozione deve essere considerata una nozione autonoma del diritto dell'Unione e deve essere interpretata in modo uniforme nel territorio della stessa (19).

31. Tuttavia, ciò che è in gioco in una situazione come quella oggetto della sentenza Tulic? e Plavo?in o nella presente causa non è la nozione di «base imponibile» in sé, bensì le misure da adottare per ricostruire tale base imponibile, ossia il prezzo al netto d'imposta. Certo, nel caso di specie il prezzo pagato per le prestazioni eseguite è noto, ma poiché non è chiaro se l'IVA sia stata riscossa e non versata e, quindi, se tale prezzo comprenda l'IVA, si deve ritenere che la base imponibile non sia ancora pienamente ricostruita.

B. ***Sulla rilevanza della giurisprudenza della Corte citata dal giudice del rinvio e dal ricorrente***

1. ***Astone, Dobre e Maya Marinova***

32. Nella sua domanda di pronuncia pregiudiziale, il giudice del rinvio si chiede se da tre sentenze, ossia Astone (20), Dobre (21) e Maya Marinova (22), si possa dedurre che gli importi pagati e percepiti nell'ambito di un'operazione occulta debbano essere considerati comprensivi dell'IVA non versata, con la conseguenza, in sostanza, che l'imposta che, secondo detto giudice, il prestatore dovrebbe versare andrebbe calcolata facendo uso di una base imponibile inferiore al fatturato così realizzato.

33. Tuttavia, nessuna delle tre sentenze citate dal giudice del rinvio fornisce una risposta *diretta* a tale questione. Orbene, le sentenze Astone e Dobre riguardano il diritto a detrazione e non la determinazione della base imponibile da prendere eventualmente in considerazione per il calcolo dell'IVA dovuta. Per quanto riguarda la sentenza Maya Marinova, è vero che la Corte ha affermato che «[l']articolo 2, paragrafo 1, lettera a), l'articolo 9, paragrafo 1, l'articolo 14, paragrafo 1, e gli articoli 73 e 273 della direttiva [2006/112] nonché il principio di neutralità fiscale devono essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa nazionale, (...), ai sensi della quale, (...), l'amministrazione fiscale può (...) determinare la base imponibile delle vendite di tali merci in funzione degli elementi di fatto di cui essa dispone, in applicazione di norme non previste dalla menzionata direttiva» (23). Occorre tuttavia rilevare che, in quel caso, il prezzo effettivamente pagato dall'acquirente nel corso delle operazioni dissimulate era rimasto sconosciuto all'amministrazione fiscale. Di conseguenza, la Corte non ha dovuto decidere se, ove detto prezzo fosse stato noto, esso avrebbe dovuto essere considerato come comprensivo dell'IVA.

2. ***Tulic? e Plavo?in***

34. Da parte sua, il ricorrente invoca la sentenza Tulic? e Plavo?in (24), che riguarda i casi di due persone fisiche che avevano concluso numerosi contratti di vendita di terreni e immobili per i quali inizialmente non era stata applicata l'IVA (25). Successivamente, l'amministrazione tributaria ha constatato che le attività esercitate da tali persone fisiche presentavano i caratteri dell'attività

economica e che, di conseguenza, tali operazioni erano effettivamente soggette all'IVA.

L'amministrazione tributaria ha emesso nei loro confronti degli avvisi di accertamento, con i quali ha ordinato il pagamento dell'IVA, calcolata prendendo come base imponibile il prezzo concordato dalle parti contraenti, più gli interessi moratori. In tale contesto, la questione posta dal giudice del rinvio in entrambe le cause riguardava, in sostanza, se gli articoli 73 e 78 della direttiva 2006/112 debbano essere interpretati nel senso che, quando il prezzo di un bene è stato stabilito dalle parti senza alcun riferimento all'IVA e il fornitore di tale bene è il soggetto passivo, il prezzo convenuto deve essere considerato comprensivo dell'IVA o non comprensivo dell'IVA, che deve esservi aggiunta.

35. Nella sentenza in tali cause riunite, la Corte ha dichiarato che gli articoli 73 e 78 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che, qualora il prezzo di un bene sia stato stabilito dalle parti senza alcun riferimento all'imposta sul valore aggiunto e il fornitore di tale bene sia il soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto dovuta sull'operazione imponibile, in una situazione in cui detto fornitore non è in grado di recuperare presso l'acquirente l'IVA reclamata dall'amministrazione tributaria, il prezzo convenuto deve essere considerato come comprensivo già dell'IVA.

36. Questo ragionamento, tuttavia, richiede un ulteriore esame e forse anche qualche ulteriore chiarimento. Tralasciando i punti di tale sentenza che si limitano a riaffermare alcuni principi fondamentali in materia di IVA, si può osservare che la Corte ha messo in primo piano due argomenti per giustificare le conclusioni cui è giunta, di cui il primo è esposto ai punti 34 e 35 e il secondo al punto 36.

37. Conformemente al *primo argomento*, si deve ritenere che il prezzo fatturato includa l'IVA, di modo che l'IVA applicata gravi il meno possibile sul fornitore, conformemente al principio per cui l'IVA deve essere sopportata unicamente dal consumatore finale.

38. In base al *secondo argomento*, se le autorità tributarie dovessero ritenere che l'IVA non è stata inclusa nel prezzo praticato, ciò contrasterebbe «con la regola secondo cui l'amministrazione tributaria non può riscuotere a titolo dell'IVA un importo superiore a quello percepito dal soggetto passivo».

39. Sebbene l'espressione «l'importo (...) percepito dal soggetto passivo» utilizzata dalla Corte possa essere ambigua, in quanto potrebbe essere intesa come riferita sia all'importo pagato come corrispettivo dei beni di cui trattasi – il corrispettivo – sia all'IVA pagata dall'acquirente, ritengo tuttavia che qui il termine «importo» debba essere inteso come chiaramente riferito all'IVA applicata (26). Pertanto, la norma citata va intesa in questo senso: l'amministrazione tributaria non può riscuotere dal fornitore più IVA di quella che il fornitore ha correttamente calcolato e fatturato all'acquirente. Di conseguenza, tale argomento è simile al primo argomento menzionato dalla Corte, che si basa sul principio di neutralità fiscale, inteso in tale contesto nel suo «senso verticale» (27). Infatti, in entrambi i casi, l'idea è che l'onere dell'IVA non debba gravare sugli operatori economici.

40. A questo proposito, tale soluzione potrebbe destare perplessità se, come potrebbe sembrare dall'assenza di un riferimento esplicito alle circostanze del caso, la soluzione raggiunta dovesse essere applicata a tutte le situazioni in cui le operazioni non sono conformi alle norme in materia di IVA e, in particolare, come nel caso in questione, due soggetti passivi si accordano per nascondere le loro operazioni alle autorità tributarie. In una situazione del genere, la conseguenza logica del fatto che hanno occultato la loro operazione è che non hanno preso in considerazione l'IVA. Poiché entrambi sanno che l'operazione non sarà soggetta all'IVA e, pertanto, che l'acquirente non potrà dedurre alcuna IVA sul prezzo pagato, quest'ultimo corrisponde logicamente, da parte dell'acquirente, al costo che avrebbe altrimenti sostenuto, esclusa l'IVA che

avrebbe in linea di principio anticipato, e, da parte del fornitore, alla remunerazione che avrebbe ricevuto, esclusa l'IVA che sarebbe stata normalmente riscossa e versata (28). Infatti, quando due soggetti passivi si accordano per dissimulare un'operazione effettuata tra loro per le necessità di un'attività imponibile, il loro scopo, di solito, consiste semplicemente nell'evadere l'imposta sul reddito, ma non l'IVA in sé, poiché l'IVA è, per definizione, proprio in virtù del principio di neutralità, neutra per loro. La ragione per cui non presentano una dichiarazione IVA è semplicemente perché intendono evitare qualsiasi registrazione formale dell'operazione ai fini dell'Erario (compresa l'imposta sul reddito).

41. Diverso è il caso in cui l'acquirente non sappia che il fornitore non verserà l'IVA. Infatti, in un caso del genere, l'acquirente sarà in linea di principio disposto a pagare un prezzo corrispondente a quello che avrebbe pagato per un bene o un servizio simile comprensivo dell'IVA, poiché o l'acquirente è un consumatore finale, nel qual caso si aspetterà di sopportare l'IVA, o tale acquirente è un soggetto passivo, nel qual caso si aspetta di poter detrarre tale IVA (29).

42. Osservo, tuttavia, che anche in questa situazione, la razionalità economica richiede che, in determinate circostanze, il prezzo pagato possa non includere l'IVA. In effetti, il fornitore può decidere di non versare l'IVA proprio per abbassare il suo prezzo di vendita senza ridurre il suo margine e quindi per vendere rapidamente grandi quantità di beni o servizi (il più delle volte prima di scomparire).

43. A mio avviso, si tratta di un altro caso in cui la soluzione adottata nella sentenza Tulic? e Plavo?in non sarebbe necessariamente applicabile, vale a dire semplicemente quando l'amministrazione tributaria non dispone di alcuna informazione sul prezzo pagato. A seconda del metodo utilizzato per ricostruire questo prezzo, e in particolare nei casi di confronto, l'IVA dovrebbe o non dovrebbe essere considerata come non compresa nel prezzo così ricostruito. Tutto dipende dal termine di paragone utilizzato (30).

44. Tutto ciò dimostra che, dal punto di vista delle misure da adottare per ripristinare la situazione come avrebbe dovuto essere in assenza di illegalità, non esiste un metodo unico applicabile a tutte le situazioni (31). In particolare, l'approccio adottato dalla Corte nella sentenza Tulic? e Plavo?in sembra essere valido solo quando l'operazione è stata effettuata con acquirenti che potevano ragionevolmente non essere a conoscenza del fatto che le operazioni effettuate erano soggette a IVA pertinenti. Infatti, solo in questa situazione si può ragionevolmente ritenere che il prezzo pagato sarebbe stato lo stesso di quello che sarebbe stato corrisposto se tale operazione fosse stata soggetta all'IVA.

45. Di conseguenza, a mio avviso, l'approccio adottato nella sentenza Tulic? e Plavo?in deve essere inteso nel senso che esso è applicabile solo in tale situazione e, anche in detta situazione, solo nel senso che determina una presunzione confutabile dall'amministrazione tributaria se risulta, ad esempio, che il prezzo realizzato era più vicino a quello, al netto dell'imposta, richiesto per beni o prodotti simili (32).

3. *Sul tipo di approccio da utilizzare per determinare le misure da adottare*

46. Si potrebbe essere tentati di andare oltre e considerare che, quando i soggetti passivi (cioè le parti di un'operazione che non sono consumatori finali) hanno fraudolentemente occultato un'operazione, l'IVA non dovrebbe essere pagata. In effetti, da un punto di vista economico, se si considera l'intera filiera commerciale, la conseguenza logica del ragionamento basato sul principio di neutralità sarebbe che, in certe circostanze, nessun pagamento dell'IVA allo Stato membro interessato è necessario per ripristinare la situazione come avrebbe dovuto essere (33).

47. In particolare, quando l'operazione avviene tra due soggetti passivi, come nel caso di specie (la sentenza Tulic? e Plavo?in non precisa se gli acquirenti fossero o meno soggetti passivi ai fini dell'IVA), è vero che, se l'operazione fosse stata effettuata come avrebbe dovuto, l'IVA sarebbe stata versata dall'acquirente al fornitore che l'avrebbe poi rimessa allo Stato membro interessato. Tuttavia, l'acquirente avrebbe anche detratto la suddetta IVA dall'imposta che avrebbe riscosso sulle proprie vendite (oppure avrebbe ottenuto il rimborso dell'IVA pagata in eccesso) (34). Di conseguenza, come spiegato sopra, l'IVA definitivamente riscossa da uno Stato membro sarebbe rimasta uguale all'IVA riscossa nella fase dell'operazione finale, cioè quella che coinvolge un acquirente che non utilizzerà i beni o i servizi per le sue operazioni imponibili (35). Questo perché, come sottolineato dalla giurisprudenza della Corte, l'IVA, che è un'imposta indiretta sul consumo, in definitiva grava solo sul consumatore (36).

48. In queste condizioni, quando uno Stato membro reclama il pagamento dell'IVA da un fornitore che, a priori, non l'ha inclusa nel prezzo di vendita, ed essa quindi non è stata successivamente detratta dall'acquirente, in primo luogo, quest'ultimo potrebbe finire col riscuotere più IVA rispetto all'imposta che sarebbe stata riscossa in assenza della frode. In secondo luogo, tale obbligo ridurrebbe necessariamente l'utile del fornitore se non potrà trasferire la suddetta imposta all'acquirente, il che sembra contrario al principio di neutralità esposto al paragrafo 38 delle presenti conclusioni (37).

49. È vero che, nella sentenza Tulic? and Plavo?in la Corte ha convenuto che la questione delle misure da adottare per porre rimedio alla situazione può variare in funzione del diritto o meno del fornitore di recuperare dall'acquirente l'IVA riscossa dall'amministrazione tributaria, in particolare per garantire questa neutralità. Tuttavia, l'esistenza di tale possibilità non risolve il problema, ma potrebbe piuttosto trasferirlo all'acquirente che potrebbe aver agito in buona fede. Infatti, l'acquirente poteva legittimamente non sapere che, ad esempio, il fornitore non aveva incluso l'IVA nel prezzo, o che l'aveva inclusa ma con l'intenzione di non versarla. L'acquirente avrebbe quindi potuto pagare un prezzo identico a quello che avrebbe pagato se l'operazione fosse stata ab initio soggetta all'IVA e, di conseguenza, esercitare già il suo diritto di detrarre l'importo dell'IVA indicato nella fattura emessa quando il fornitore chiede indietro l'IVA richiesta dall'amministrazione tributaria (38).

50. Si potrebbe suggerire, per contro, che l'acquirente debba essere autorizzato, in cambio, a detrarre l'IVA pagata in un certo senso una seconda volta, in modo che rimanga neutrale per tale acquirente. Tuttavia, ciò penalizzerebbe lo Stato membro interessato poiché la detrazione operata dall'acquirente sarebbe superiore all'IVA versata (39). A mio avviso, né gli acquirenti né gli Stati membri (e quindi, indirettamente, i loro contribuenti) dovrebbero subire le conseguenze dell'illegalità commessa, anche in buona fede, dai fornitori. Da tale prospettiva, ove si ritenga che l'IVA debba in definitiva gravare solo sui consumatori, come richiesto dal principio di neutralità, per ripristinare la situazione che avrebbe dovuto esistere in assenza dell'illegalità commessa sarebbe necessario valutare preliminarmente se l'IVA debba essere versata, in considerazione della fase della produzione in cui è stata commessa l'infrazione e del tipo di infrazione commessa (40).

51. Tuttavia, sebbene tale approccio – che si concentrerebbe necessariamente sulla filiera commerciale nel suo complesso e sui fondamenti teorici dell'intero sistema dell'IVA – sia coerente da una prospettiva puramente economica, ritengo che una simile prospettiva debba cedere il passo alla realtà pratica del sistema, che a sua volta deve concentrarsi sugli obblighi posti a carico di ogni soggetto passivo.

52. Dal punto di vista *giuridico*, infatti, la questione delle misure da adottare per porre rimedio a una situazione va valutata unicamente alla luce degli obblighi che non sono stati rispettati dalla persona interessata (41). Non è necessario valutare se l'IVA sarebbe stata detratta in seguito o se

gli Stati membri alla fine riceveranno più IVA di quella che sarebbe stata riscossa in assenza di frode. L'unica questione rilevante è se, nel caso di operazioni occulte, l'imposta relativa a tali operazioni debba essere calcolata o meno partendo dal presupposto che l'IVA sia stata inclusa nelle somme rimosse dal fornitore per tale operazione.

53. In sostanza, poiché ogni soggetto passivo deve rispettare le regole dell'IVA, se una persona non ha assoggettato queste operazioni all'IVA, il ripristino della situazione implica che si pretenda da quest'ultima il versamento dell'IVA corretta. Da questa prospettiva, la nozione di obbligo di porre rimedio alla situazione non mira a neutralizzare gli effetti dell'illegalità commessa, ma piuttosto a costringere tout court il soggetto passivo a rispettare la normativa IVA a prescindere da qualsiasi considerazione relativa al gettito dell'imposta o alla neutralità della concorrenza.

54. Sebbene tale questione non sia stata mai chiaramente sollevata dinanzi alla Corte, ritenere che le misure da adottare per ristabilire la situazione in questione debbano essere valutate alla luce dell'impatto provocato dalla frode sulla filiera commerciale costituirebbe un cambiamento piuttosto radicale nella giurisprudenza esistente. Infatti, sebbene, secondo la giurisprudenza della Corte, la valutazione della realtà economica e commerciale costituisca un criterio fondamentale per l'applicazione del sistema comune dell'IVA (42), mi sembra che l'approccio adottato dalla Corte, almeno per quanto riguarda il pagamento di tale imposta, sia sempre stato quello di considerare implicitamente che la determinazione delle misure da adottare per ripristinare la situazione deve essere valutata al livello specifico di ciascun soggetto passivo e, quindi, di ciascuna fase della filiera commerciale (43).

55. Tuttavia, questa dicotomia tra un approccio alle misure da adottare che sia economico e globale, da un lato, e un approccio giuridico basato sulla situazione individuale di ogni soggetto passivo, dall'altro, illustra, per le ragioni sopra esposte, che l'approccio adottato nella sentenza Tulic? e Plavo?in non può essere giustificato dal principio di neutralità. Infatti, ritenendo che le misure da adottare debbano essere valutate a livello di ciascun soggetto passivo, senza stabilire se, nel complesso, la frode abbia avuto conseguenze sul gettito dell'IVA, le soluzioni adottate non saranno necessariamente neutre dal punto di vista economico.

56. Ciò è particolarmente evidente per quanto riguarda la distinzione operata in tale sentenza a seconda che il diritto nazionale consenta o meno al fornitore di recuperare dall'acquirente l'IVA reclamata dalle autorità tributarie, poiché è difficile comprendere come il fatto che il fornitore possa recuperare dall'acquirente l'IVA reclamata dalle autorità tributarie possa escludere la possibilità che l'IVA venga riscossa, ma non versata, da detto fornitore e che, pertanto, sia stata inclusa nel prezzo, ma non versata. Appare anche difficile giustificare la soluzione adottata sulla sola base del principio di neutralità, dal momento che la Corte non ha cercato di stabilire quali saranno per l'acquirente, che può aver agito in buona fede, le conseguenze del fatto che il fornitore potrebbe avere il diritto di recuperare dall'acquirente l'IVA richiesta dall'amministrazione tributaria (44).

57. A mio avviso, l'unico modo per rispettare pienamente il principio di neutralità nel senso ad esso conferito dalla Corte nella sentenza Tulic? e Plavo?in sarebbe stato quello di *esigere* che gli Stati membri prevedano, in primo luogo, che il fornitore possa recuperare dall'acquirente l'IVA richiesta dall'amministrazione tributaria, ma solo se dalle circostanze della fattispecie si possa ragionevolmente dedurre che tale imposta non fosse compresa nel prezzo e, in secondo luogo, che tale acquirente possa, qualora quest'ultimo potesse ragionevolmente non essere a conoscenza della frode, detrarre la *differenza* tra l'IVA già detratta, calcolata sulla base del prezzo pagato, e l'IVA successivamente richiesta. Poiché, tuttavia, tale questione non si pone direttamente nel caso di specie, non è necessario esaminarla ulteriormente.

58. Si può comunque concludere che l'approccio più pratico da adottare a livello individuale in

caso di frode è se sia evidente che il prezzo pagato non comprendeva l'IVA, poiché non avrebbe avuto senso per gli operatori includerla. Da questo punto di vista, l'approccio adottato nella sentenza Tulic? e Plavo?in deve essere inteso come basato sul presupposto che l'acquirente non fosse a conoscenza dell'illegalità commessa dal fornitore.

59. Il ragionamento della Corte nella sentenza Tulic? e Plavo?in deve quindi essere inteso nel senso che esso riguarda solo la situazione in cui l'acquirente non ha motivo di sospettare che il fornitore non abbia intenzione di versare l'IVA e che esso stabilisce, in tale situazione specifica, una presunzione per semplificare il compito delle autorità tributarie (45). Tale presunzione si considera tuttavia confutabile nel senso che, se è possibile fornire la prova, con riferimento ai prezzi abitualmente praticati per il prodotto o il servizio in questione, che il prezzo non includeva l'IVA, è smentita la presunzione che il prezzo concluso tra le parti includesse l'IVA.

60. Dato che, come spiegato in precedenza, nel caso di specie risulta dagli atti di causa di cui dispone la Corte che le parti si sono accordate per occultare le loro operazioni, la presunzione di cui alla sentenza Tulic? e Plavo?in non dovrebbe applicarsi. Date le circostanze, si deve piuttosto presumere che il prezzo pagato non includesse l'IVA, a meno che, ad esempio, le parti possano dimostrare che questo prezzo è vicino al prezzo che sarebbe stato pagato se l'operazione fosse stata soggetta all'IVA. In quest'ultimo caso, quindi, se CB può dimostrare che la remunerazione complessiva da lui percepita per tali prestazioni corrisponde in sostanza al prezzo nel mercato pertinente per tali prestazioni (IVA compresa) che prevaleva all'epoca, l'amministrazione tributaria sarebbe allora tenuta a procedere sulla base del fatto che tale importo comprende necessariamente l'IVA.

V. Conclusioni

61. Ciò premesso, suggerisco di rispondere alla questione proposta dal Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Corte superiore di giustizia della Galizia, Spagna) nel senso che gli articoli 73 e 78 della direttiva del Consiglio 2006/112/CE, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, letti alla luce dei principi di neutralità, del divieto di frode fiscale e di abuso di diritto nonché del divieto di distorsione illecita della concorrenza non ostano a che una normativa nazionale, nelle circostanze di cui al procedimento principale (ossia un'operazione occulta, effettuata tra due soggetti passivi nell'ambito della loro attività che dà diritto a detrazione), calcoli l'IVA dovuta sul presupposto che essa non sia stata inclusa nel prezzo applicato. In queste circostanze, tuttavia, la normativa nazionale deve anche prevedere che questo presupposto possa essere confutato dal contribuente fornendo la prova contraria, in particolare confrontando il prezzo pagato con i prezzi (IVA inclusa) prevalenti per beni o servizi simili.

1 Lingua originale: l'inglese.

2 GU 2006, L 347, pag. 1.

3 BOE n. 312, del 29 dicembre 1992, pag. 44247.

4 V., segnatamente, sentenze del 26 febbraio 1986, Marshall (152/84, EU:C:1986:84 punto 48); del 12 maggio 1987, Traen e altri (da 372/85 a 374/85, EU:C:1987:222, punti da 24 a 26), del 14 luglio 1994, Faccini Dori (C?91/92, EU:C:1994:292, punti da 20 a 23); del 7 gennaio 2004, Wells (C?201/02, EU:C:2004:12, punto 56); del 21 ottobre 2010, Accardo e altri (C?227/09, EU:C:2010:624, punto 45); del 24 gennaio 2012, Dominguez (C?282/10, EU:C:2012:33, punto 37) e del 15 gennaio 2015, Ryanair (C?30/14, EU:C:2015:10, punto 30).

5 È vero che la Corte ha ricordato che il principio del divieto di pratiche abusive, come applicato nell'ambito dell'IVA dalla giurisprudenza risultante dalla sentenza del 21 febbraio 2006, Halifax e

altri, (C?255/02, EU:C:2006:121), non è una norma stabilita da una direttiva, ma un principio generale del diritto. V., in tal senso, sentenza del 22 novembre 2017, Cussens e altri (C?251/16, EU:C:2017:881, punto 27). Tuttavia, la presente causa non riguarda pratiche abusive, un concetto che nel diritto dell'Unione ha un preciso significato (v. sentenza del 21 febbraio 2006, Halifax e altri, C?255/02, EU:C:2006:121, punto 74), bensì come la base imponibile debba essere ricostituita una volta che la froda sia accertata. D'altra parte, si deve ricordare che i giudici nazionali sono tenuti a esaminare se, tenuto conto dei metodi interpretativi consentiti dal diritto nazionale, la normativa possa essere interpretata in maniera differente per raggiungere il risultato perseguito da una direttiva. V., in tal senso, sentenza del 5 ottobre 2004, Pfeiffer e altri (da C?397/01 a C?403/01, EU:C:2004:584, punti da 108 a 118).

6 V., in tal senso, ad esempio, sentenza del 3 ottobre 2006, Banca popolare di Cremona (C?475/03, EU:C:2006:629, punto 28).

7 Salvo indicazione contraria o quando si tratta del consumatore finale, i riferimenti nelle presenti conclusioni agli operatori economici si devono intendere come effettuati ai soggetti passivi.

8 V. articoli 168 e 179 della direttiva 2006/112.

9 V., ad esempio, sentenza del 5 ottobre 2016, Maya Marinova (C?576/15, EU:C:2016:740, punto 39).

10 Ad esempio, al fine di chiarire la nozione di «accusa penale» di cui all'articolo 6 della Convenzione Europea dei Diritti dell'Uomo (in prosieguo: la «CEDU») e la nozione di «pena» di cui all'articolo 7 della CEDU, la Corte Europea dei Diritti dell'Uomo ha stabilito una distinzione tra le misure fiscali volte a punire i contribuenti e quelle dirette a riparare le conseguenze della loro azione illegittima sulle finanze pubbliche. V., in particolare, CEDU, 24 febbraio 1994, Bendenoun c. Francia, (CE:ECHR:1994:0224JUD001254786, §47).

11 V. sentenza del 21 novembre 2018, Fontana (C?648/16, EU:C:2018:932, punti 33 e 34).

12 V., in tal senso, sentenza del 20 marzo 2018, Menci (C?524/15, EU:C:2018:197, punto 19).

13 Secondo la giurisprudenza della Corte, gli Stati membri sono obbligati a prevedere sanzioni efficaci, proporzionate e dissuasive in reazione a qualsiasi violazione del diritto dell'Unione, anche in assenza di una disposizione esplicita nell'atto dell'Unione in questione. V. sentenze del 10 aprile 1984, von Colson e Kamann (14/83, EU:C:1984:153, punto 28), e del 21 settembre 1989, Commissione/Grecia (68/88, EU:C:1989:339, punto 24). V., in tal senso, per quanto riguarda il sistema comune dell'IVA, sentenza del 5 dicembre 2017, M.A.S. e M.B. (C?432/17, EU:C:2017:936, punti 34 e 35).

14 Certo, l'articolo 273 della direttiva 2006/112 prevede che gli Stati «possono» adottare altre misure e, quindi, dovrebbe essere inteso come una facoltà di adottare talune misure aggiuntive conferita agli Stati membri. Tuttavia, l'obbligo per gli Stati membri di agire contro la frode fiscale deriva dagli articoli 310, paragrafo 6, e 325 TFUE, nonché, più in generale, dall'obbligo per gli Stati membri di garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione. V., in tal senso, sentenza del 5 dicembre 2017, M.A.S. e M.B. (C?42/17, EU:C:2017:936, punto 30) e, per quanto riguarda l'*obbligo* degli Stati di garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione in materia di IVA, sentenza del 5 luglio 2016, Ognyanov (C?614/14, EU:C:2016:514, punto 34).

15 V. sentenza del 21 novembre 2018, Fontana (C?648/16, EU:C:2018:932, punti 33 e 34).

16 V., in tal senso, sentenze del 5 dicembre 2017, M.A.S. e M.B. (C?42/17, EU:C:2017:936,

punto 30) o del 20 marzo 2018, Menci (C?524/15, EU:C:2018:197, punto 20).

17 V., in tal senso, sentenze del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid (C?80/11 e C?142/11, EU:C:2012:373, punto 47), e del 6 dicembre 2012, Bonik (C?285/11, EU:C:2012:774, punti 41 e 42).

18 A mio avviso, ciò è avvenuto anche nella sentenza del 7 novembre 2013, Tulic? e Plavo?in (C?249/12 e C?250/12, EU:C:2013:722), di cui parlerò più avanti.

19 È vero che gli articoli da 74 a 82 della direttiva 2006/112 prevedono talune eccezioni alla definizione della nozione di «base imponibile» di cui all'articolo 73 della stessa, in particolare, secondo il considerando 26 di tale direttiva, per evitare perdite di gettito fiscale dovute all'utilizzazione di parti collegate. Tuttavia, tali eccezioni si applicano uniformemente alle operazioni cui esse sono indirizzate: esse non mirano a conferire un margine di discrezionalità agli Stati membri in materia, ma piuttosto a prevedere definizioni alternative in talune situazioni particolari in cui non viene pagato alcun prezzo, o il prezzo pagato potrebbe non corrispondere pienamente alla realtà economica. Il carattere armonizzato della nozione di «base imponibile» non è nemmeno messo in discussione dall'articolo 273 della direttiva 2006/112 che prevede che «[g]li Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri *obblighi* che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera». Il corsivo è mio. Infatti, dal tenore letterale di tale disposizione risulta che quest'ultima autorizza gli Stati membri solo ad imporre obblighi supplementari. Essa non autorizza tuttavia gli Stati membri a derogare alle norme vigenti per quanto riguarda la base imponibile. In ogni caso, dal contesto in cui è inserito l'articolo 273 della direttiva 2006/112 mi sembra chiaro che quando l'articolo 273 menziona gli «altri obblighi», si riferisce agli obblighi di cui al titolo XI, intitolato «Obblighi dei soggetti passivi e di alcune persone non soggetti passivi».

20 Sentenza del 28 luglio 2016, Astone (C?332/15, EU:C:2016:614).

21 Sentenza del 7 marzo 2018, Dobre (C?159/17, EU:C:2018:161).

22 Sentenza del 5 ottobre 2016, Maya Marinova (C?576/15, EU:C:2016:740).

23 Punto 50 della sentenza citata.

24 Sentenza del 7 novembre 2013, Tulic? e Plavo?in (C?249/12 e C?250/12, EU:C:2013:722; in prosieguo: la «sentenza Tulic? e Plavo?in»).

25 Tale circostanza è stata menzionata nei due rinvii pregiudiziali.

26 V., in tal senso, segnatamente, sentenze del 3 luglio 1997, Goldsmiths (C?330/95, EU:C:1997:339, punto 15), e del 26 aprile 2012, Balkan and Sea Properties e Provadinvest (C?621/10 e C?129/11, EU:C:2012:248, punto 44) cui la Corte fa riferimento nella sentenza Tulic? e Plavo?in. Nella versione inglese della sentenza Tulic? e Plavo?ini i termini utilizzati sono i seguenti: «the amount paid by the taxable person», mentre nella versione rumena l'espressione utilizzata è: «superioar? celei primite de persoana impozabil?» e nella versione francese: «que l'assujetti a perçu» che, in inglese, corrisponde piuttosto a: «paid to the taxable person».

27 Effettivamente l'espressione «principio di neutralità» può riferirsi anche, nel contesto dell'IVA, all'applicazione del principio di non discriminazione nell'IVA. V., in tal senso, sentenza del 15 novembre 2012, Zimmermann (C-174/11, EU:C:2012:716, punto 48).

28 Se il fornitore non è registrato ai fini dell'IVA e l'acquirente non intendeva detrarre l'IVA, quest'ultimo ha logicamente acquistato i beni al prezzo che avrebbe pagato, escludendo l'IVA applicabile se l'operazione fosse stata soggetta a tale imposta, poiché si può presumere che l'acquirente sapesse che avrebbe potuto, in tal caso, detrarre l'eventuale imposta pagata. È per questo che, nella pratica commerciale tra professionisti, i prezzi nelle offerte commerciali sono spesso espressi al netto delle imposte, poiché è a questo prezzo che l'acquirente è interessato.

29 Va ricordato, tuttavia, che per conservare un diritto alla detrazione in caso di frode l'acquirente deve, come minimo, non essere stato negligente. Infatti, la Corte ha ripetutamente dichiarato che i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme dell'Unione. Pertanto, i giudici e le autorità nazionali dovrebbero negare il diritto a detrazione qualora sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che tale diritto è invocato in modo fraudolento o abusivo. V., ad esempio, sentenza del 16 ottobre 2019, Glencore Agriculture Hungary (C-189/18, EU:C:2019:861, punto 34 e giurisprudenza ivi citata). Se ciò è vero quando la frode è commessa dal soggetto passivo stesso, lo è anche quando un soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il suo acquisto, partecipava a un'operazione connessa alla frode all'IVA. V. sentenza del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 46). Per quanto riguarda il grado di diligenza richiesto al contribuente che intenda esercitare il suo diritto a detrazione, la Corte ritiene che quest'ultimo debba adottare tutte le misure che possono essere ragionevolmente richieste per assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare a un'evasione fiscale. V., in tal senso, sentenza del 19 ottobre 2017, Paper Consult (C-101/16, EU:C:2017:775, punto 52). In particolare, in caso di sospetto di irregolarità o di frode, un operatore prudente può essere tenuto, a seconda delle circostanze del caso, a ottenere informazioni su un altro operatore da cui intende acquistare beni o servizi, al fine di accertarne l'affidabilità. V., in tal senso, sentenza del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 60).

30 È in questo senso che comprendo l'approccio seguito dalla Corte nella causa Fontana, in cui essa ha sostanzialmente affermato che è possibile, in caso di mancato rispetto degli obblighi di dichiarazione, utilizzare come base imponibile il volume d'affari di un'impresa, accertato induttivamente sulla scorta di studi di settore approvati con decreto ministeriale, senza fare riferimento all'approccio adottato nelle cause Tulic e Plavo. V. sentenza del 21 novembre 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punto 36).

31 Per analogia, osservo, per quanto riguarda le misure di determinazione che un'istituzione europea la cui decisione è stata annullata deve adottare per rimettere il richiedente nella posizione in cui avrebbe dovuto trovarsi in assenza dell'illegalità commessa, che tale determinazione ha richiesto un esame dettagliato della situazione. V. sentenze del 31 marzo 1971, Commissione/Consiglio (22/70, EU:C:1971:32, punto 60), del 6 marzo 1979, Simmenthal/Commissione (92/78, EU:C:1979:53, punto 32), del 17 febbraio 1987, Samara/Commissione (21/86, EU:C:1987:88, punto 7) e, più esplicitamente, ma riguardante il Tribunale, sentenza del 23 aprile 2002, Campolargo/Commissione (T-372/00, EU:T:2002:103, punto 109).

32 A tal proposito, osservo che il prezzo di mercato costituisce un metodo di correzione delle anomalie di prezzo previsto dalla stessa direttiva 2006/112. Infatti, l'articolo 80 della direttiva 2006/112, che fa parte dello stesso titolo degli articoli 73 e 78 di tale direttiva, prevede, nel caso in cui le parti siano collegate e, quindi, sia probabile che il prezzo pagato non rifletta il valore

economico reale dell'operazione, la possibilità per gli Stati membri di prendere il valore normale di mercato invece del prezzo pagato. V. altresì considerando 26 e articolo 77 della direttiva 2006/112.

33 Certo, al punto 28 della sentenza del 2 luglio 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520), la Corte ha dichiarato che «quando colui che ha emesso la fattura ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale, il principio di neutralità dell'IVA impone che l'IVA indebitamente fatturata possa essere rettificata». Tuttavia, non credo che, facendo riferimento all'esistenza di una perdita di gettito fiscale, la Corte abbia realmente inteso effettuare un esame onnicomprensivo delle conseguenze generali di una violazione delle norme sull'IVA.

34 Secondo la giurisprudenza della Corte, il diritto alla detrazione dell'IVA a monte di un soggetto passivo che effettua tali operazioni non può essere parimenti pregiudicato dal fatto che, nella catena di cessioni in cui si inscrivono le dette operazioni, un'altra operazione, precedente o successiva a quella da esso realizzata, sia inficiata da frode all'IVA senza che tale soggetto passivo lo sappia o possa saperlo. V. sentenza del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, punto 45).

35 A titolo di esempio, ipotizziamo il caso di una comune filiera commerciale di fornitura di un bene che comprende tre intermediari, ognuno dei quali realizza un margine di profitto di 10,00 euro. Supponiamo, inoltre, che ogni operazione sia soggetta all'IVA del 20%. Di conseguenza, la prima volta che questo bene viene venduto, sarà per 12,00 euro (IVA compresa), il che significa che l'IVA riscossa e poi rimessa allo Stato membro è di 2,00 euro. La seconda volta che questo bene sarà rivenduto per 24,00 euro (IVA compresa), l'IVA riscossa sarà di 4,00 euro, ma l'imposta rimessa sarà solo di 2,00 euro, poiché i 2,00 euro di IVA pagati a monte sono detraibili. Quando sarà venduto una terza volta a un consumatore finale per 36,00 euro (IVA inclusa), l'imposta incassata sarà di 6,00 euro ma l'IVA rimessa sarà solo di 2,00 euro (6 incassati meno 4 pagati a monte). Al termine, l'importo totale dell'imposta riscossa sarà di 6,00 euro, esattamente lo stesso importo se quel bene fosse stato venduto direttamente dal primo contribuente al consumatore finale per 36,00 euro (IVA inclusa).

36 V., ad esempio, sentenza del 3 ottobre 2006, Banca popolare di Cremona (C-475/03, EU:C:2006:629, punto 28).

37 Da tale prospettiva, nei limiti in cui il pagamento di un certo importo di IVA non è necessario per il ripristino delle finanze pubbliche, ogni obbligo del genere dovrebbe essere considerato una sanzione e non una misura volta al ripristino della situazione.

38 Infatti, secondo la giurisprudenza della Corte, un'amministrazione finanziaria non può negare a un soggetto passivo il diritto di detrarre l'IVA assolta per gli acquisti di beni che gli sono stati ceduti adducendo che le fatture relative a tali acquisiti sono inattendibili. V. ordinanza del 3 settembre 2020, Vikingo Fővállalkozó (C-610/19, EU:C:2020:673, punto 66).

39 Infatti, l'IVA sarebbe stata versata una sola volta, sebbene detratta due volte.

40 Visto in questa prospettiva puramente economica, il fatto che l'obbligo di riparazione possa non richiedere il versamento dell'IVA in determinate situazioni non è realmente messo in discussione dal fatto che il sistema dell'IVA si basa sul principio del pagamento frazionato. Infatti, come spiegato sopra, il meccanismo che attua questo principio non incide sulla dichiarazione di questa imposta, ma persegue altri obiettivi. Da un lato, mira a limitare il rischio di perdita di gettito fiscale in caso di insolvenza di un intermediario. D'altra parte, un siffatto sistema mira a fornire all'amministrazione tributaria una visione complessiva del fatturato realizzato dal soggetto passivo e dei suoi consumi intermedi, il che permette di eseguire un controllo incrociato con le dichiarazioni presentate per altre imposte. Tuttavia, quando ha già avuto luogo la rivendita a

persone che sono in realtà i consumatori finali, è stata assoggettata all'IVA e, di conseguenza, lo Stato membro ha riscosso tutta l'IVA dovuta come nel caso di specie, questo primo obiettivo perde la sua rilevanza per quanto riguarda le misure da adottare per porre rimedio alla situazione. Da questo punto di vista, esso rimane tuttavia pienamente pertinente per quanto riguarda le sanzioni da adottare nei confronti di coloro che hanno erroneamente occultato determinate operazioni, in quanto le sanzioni dovrebbero avere lo scopo di dissuadere altri dal fare altrettanto. Quanto al secondo obiettivo, non essendo direttamente collegato al principio stesso dell'IVA, quest'ultimo può, in linea di principio, essere pertinente solo nell'ambito della determinazione della sanzione da prevedere.

41 Da un siffatto punto di vista giuridico, la distinzione fra misure finalizzate a ripristinare la situazione e misure che costituiscono una sanzione non dipende dalla questione se la misura ecceda il risarcimento del danno subito dallo Stato membro interessato, ma va valutata unicamente alla luce dell'obiettivo perseguito dalla misura interessata, ossia contrastare l'evasione dell'IVA: una sanzione è ciò che l'amministrazione esige dall'interessato per aver violato le norme sull'IVA, oltre al pagamento dell'IVA dovuta, indipendentemente dal fatto che tale rimborso vada oltre quanto strettamente necessario per compensare la perdita di imposta subita.

42 V., ad esempio, sentenze del 22 novembre 2018, MEO – Serviços de Comunicações e Multimédia (C?295/17, EU:C:2018:942, punto 43) o dell'11 giugno 2020, Vodafone Portugal (C?43/19, EU:C:2020:465, punto 40).

43 In effetti, se in materia di IVA la Corte tiene conto degli effetti economici del comportamento dei soggetti passivi, da una lettura complessiva della giurisprudenza in materia risulta che la Corte attribuisce comunque molta importanza al rispetto della norma che è stata violata, al fine di ripristinare la situazione. V., ad esempio, sentenza del 5 ottobre 2016, Maya Marinova (C?576/15, EU:C:2016:740, punto 48), nella quale la Corte ha fatto riferimento a «tutte le circostanze del singolo caso».

44 Tale distinzione appare tanto più difficile da comprendere in quanto, come spiegato, l'obbligo per gli Stati membri di adottare le misure necessarie per ripristinare la situazione deriva dall'obbligo per questi stessi Stati di garantire la piena efficacia della direttiva 2006/112 e non può quindi essere vanificato dal diritto interno degli Stati membri. A questo proposito, osservo che, secondo alcune sentenze, la Corte ha ritenuto che gli Stati membri non potevano impedire al venditore di rettificare le fatture emesse (che costituiscono la prova di un'operazione commerciale e non del pagamento del prezzo addebitato) quando il rischio di perdita di gettito fiscale è stato eliminato. V. sentenza del 2 luglio 2020, Terracult (C?835/18, EU:C:2020:520, punto 28). In questo contesto, atteso che la Corte ha ritenuto che tale obbligo dovesse essere ponderato con il principio della certezza del diritto, spettava in linea di principio ad essa indicare in quale caso il suddetto principio imponeva agli Stati membri di negare ai venditori il diritto di trasferire l'imposta sugli acquirenti. V., per analogia, in tal senso, sentenza del 9 giugno 2016, Wolfgang und Dr. Wilfried Rey Grundstücksgemeinschaft GbR (C?332/14, EU:C:2016:417, punti 53 e 54).

45 V., in tal senso, considerando 5 della direttiva 2006/112.