

Edizione provvisoria

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

JULIANE KOKOTT

del 14 gennaio 2021 (1)

Causa C-4/20

«ALTI» OOD

contro

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

(Domanda di pronuncia pregiudiziale del Varhoven administrativen sad [Corte suprema amministrativa, Bulgaria])

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Diritto tributario – IVA – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 205 e 273 – Responsabilità solidale di un terzo, che non è soggetto passivo – Portata della responsabilità – Estensione dell'obbligazione sussidiaria agli interessi di mora dovuti dal debitore dell'imposta – Responsabilità estesa ai fini del contrasto efficace alle frodi all'IVA – Sussistenza di una frode all'IVA in caso di omesso versamento del debito IVA dichiarato»

I. Introduzione

1. La Corte è nuovamente chiamata a interpretare la direttiva IVA – nella fattispecie gli articoli 205 e 273 – nell'ambito della contrapposizione esistente tra l'effettiva riscossione dell'IVA da parte degli Stati membri e i diritti fondamentali degli interessati alla luce del principio di proporzionalità.

2. Nel presente caso occorre chiarire se la direttiva IVA consenta a uno Stato membro di designare il destinatario di una cessione di beni, effettuata esclusivamente sul territorio nazionale, quale ulteriore «debitore dell'imposta» (più precisamente: debitore in via sussidiaria) oltre al cedente e stabilire che egli risponda non solo del debito IVA altrui, ma anche dei relativi interessi di mora. L'articolo 205 della direttiva IVA prevede che, in talune situazioni, gli Stati membri possano stabilire che una persona diversa, oltre al debitore dell'imposta, sia responsabile per l'assolvimento «dell'IVA», ma null'altro dispone in merito alla portata di detta responsabilità.

3. D'altro canto, si dovrebbe tener conto dell'autonomia procedurale degli Stati membri, che può altresì consentire, indipendentemente dall'articolo 205 della direttiva IVA, l'introduzione della responsabilità per gli interessi di mora dovuti da altro soggetto come una sorta di strumento sanzionatorio. La Bulgaria ritiene che la responsabilità per gli interessi di mora sia necessaria ai

fini del contrasto efficace alle frodi. Nel caso di cui trattasi, infatti, il destinatario sapeva o avrebbe dovuto sapere che il fornitore, cui aveva pagato il corrispettivo, aveva debitamente dichiarato il proprio debito IVA, ma non aveva effettuato il versamento nei termini prescritti.

II. **Contesto normativo**

A. **Diritto dell'Unione**

4. Il contesto normativo dell'Unione è costituito dalla direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (2) (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

5. Il considerando 44 di detta direttiva è così formulato:

«È opportuno che gli Stati membri possano adottare disposizioni secondo le quali una persona diversa dal debitore dell'imposta è responsabile in solido per il pagamento della stessa».

6. L'articolo 193 della direttiva medesima dispone, con riguardo al debitore dell'IVA, quanto segue:

«L'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, eccetto che nei casi in cui l'imposta è dovuta da una persona diversa in virtù degli articoli da 194 a 199[ter] e 202».

7. L'articolo 205 della direttiva in discorso contempla la possibilità di stabilire che un'altra persona, oltre al debitore dell'imposta, sia responsabile in solido dell'assolvimento dell'imposta:

«Nelle situazioni di cui agli articoli da 193 a 200 e agli articoli 202, 203 e 204, gli Stati membri possono stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per l'assolvimento dell'IVA».

8. L'articolo 207, paragrafo 2, della direttiva de qua contiene inoltre la seguente disposizione:

«Gli Stati membri adottano inoltre le misure necessarie affinché le persone che, a norma dell'articolo 205, sono considerate responsabili in solido dell'assolvimento dell'IVA, adempiano detti obblighi di pagamento».

9. Il successivo articolo 273, paragrafo 1, prevede i mezzi disponibili per gli Stati membri per contrastare l'evasione etc.:

«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».

B. **Diritto bulgaro**

10. Il diritto bulgaro prevede all'articolo 177 dello Zakon za danak varhu dobavenata stoynost (legge sull'IVA, in prosieguo: lo «ZDDS») una responsabilità di terzi nel caso di frode all'IVA. In base a detta disposizione, la società che ha ricevuto una prestazione imponibile, applicando la pertinente detrazione dell'imposta assolta a monte, è debitrice dell'IVA non versata del suo fornitore se sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'imposta corrispondente alla detrazione non sarebbe stata pagata dal fornitore.

11. Ai sensi dell'articolo 14, punto 3, e dell'articolo 16, paragrafo 3, del Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (codice di procedura del contenzioso tributario e previdenziale, in prosieguo: il «DOPK»), l'obbligazione sussidiaria di un terzo nel diritto tributario comprende, in particolare, gli interessi e le spese di riscossione.

12. Gli articoli 121, 122 e 126 dello Zakon za zadalzheniata i dogovorite (legge sulle obbligazioni e sui contratti, in prosieguo: lo «ZZD») contengono disposizioni sull'efficacia meramente relativa della responsabilità solidale. Ne consegue che il creditore può esigere il pagamento dell'intero debito dal debitore in solido di sua scelta. Ove l'inadempimento sia imputabile ad uno solo dei condebitori, il creditore può chiedere a tale debitore l'integrale risarcimento del danno. Gli altri debitori sono responsabili in solido solo per il valore dell'importo originariamente dovuto. Il ritardo di un debitore in solido non si ripercuote sugli altri debitori.

III. Controversia principale

13. La «Alti» OOD (in prosieguo: la «ricorrente») è una società bulgara a responsabilità limitata.

14. Il 10 aprile 2014 la ricorrente acquistava dalla società bulgara unipersonale a responsabilità limitata «Fotomag» EOOD (in prosieguo: il «fornitore») una mietitrebbia, un trattore, nonché, nel mese di maggio, ancora un altro strumento agricolo. Il fornitore emetteva nei confronti della ricorrente, per le suddette cessioni di beni, le relative fatture con indicazione separata dell'IVA. La ricorrente versava gli importi su un conto corrente bancario del fornitore ed esercitava il diritto di detrazione dell'imposta assolta a monte.

15. Il fornitore aveva a sua volta acquistato detta attrezzatura agricola, come risulta da fattura del 10 aprile 2014, da una società con sede in Gran Bretagna, pertanto, da parte del fornitore, erano stati realizzati in Bulgaria acquisti intracomunitari. Nell'ambito di una verifica fiscale presso il fornitore veniva accertato, nel giugno 2016, che il debito d'imposta risultante, pur dichiarato, in gran parte non era stato però versato. Con avviso di accertamento in rettifica (in prosieguo: l'«avviso di accertamento») veniva richiesto il pagamento dell'importo non versato oltre ai relativi interessi di mora a decorrere dall'aprile 2014.

16. Anche presso la ricorrente veniva disposta una verifica fiscale. Con avviso di accertamento in rettifica del 23 febbraio 2018 essa veniva chiamata a rispondere in solido (in prosieguo: l'«avviso di accertamento per responsabilità sussidiaria»). Ai sensi dell'articolo 177 dello ZDDS, la ricorrente sarebbe debitrice dell'IVA riportata dal fornitore nelle fatture, ma non versata. Detto avviso di accertamento per responsabilità sussidiaria aveva ad oggetto, oltre al debito d'imposta del fornitore, anche gli interessi di mora dovuti da quest'ultimo a decorrere dall'aprile 2014.

17. Avverso detto avviso la ricorrente presentava un reclamo, che non veniva accolto, e quindi proponeva ricorso dinanzi all'Administrativen sad Plovdiv (Tribunale amministrativo di Plovdiv, Bulgaria).

18. Il giudice amministrativo adito rigettava il ricorso, ritenendo che la responsabilità solidale implicasse anche il pagamento degli interessi di mora. Infatti, non potrebbe escludersi

l'applicazione dell'articolo 16, paragrafo 3, del DOPK, che prevede espressamente che il responsabile per le obbligazioni di un soggetto passivo risponda per le imposte e i contributi previdenziali stabiliti per legge, nonché per gli interessi e le spese di riscossione. La responsabilità solidale stabilita dall'articolo 177, paragrafo 1, dello ZDDS non sarebbe limitata all'importo dell'«imposta dovuta e non versata». Il ritardo del fornitore metterebbe in mora anche la ricorrente.

19. Avverso la sentenza dell'Administrativen sad Plovdiv, la ricorrente proponeva un ricorso per cassazione dinanzi al Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa, Bulgaria). Le parti del presente procedimento sono evidentemente ancora in disaccordo sul ricorrere dell'elemento soggettivo ai fini della configurabilità della fattispecie dell'articolo 177 dello ZDDS, segnatamente della circostanza che la persona sapeva o avrebbe dovuto sapere che il fornitore non aveva versato l'IVA.

20. A prescindere da quanto precede, la ricorrente sostiene altresì di non essere obbligata al pagamento degli interessi di mora per il periodo intercorrente tra la scadenza del debito IVA del fornitore e l'emissione dell'avviso di accertamento per responsabilità sussidiaria. Non essendo, infatti, debitrice dell'IVA originaria sulla base della cessione di beni, la ricorrente non avrebbe violato alcun obbligo di versamento di detta imposta entro il termine prescritto dallo ZDDS. La responsabilità del destinatario di una cessione di beni imponibile non si estenderebbe, ai sensi dell'articolo 177 dello ZDDS, anche gli interessi di mora maturati in capo al fornitore a decorrere dal momento della cessione di beni.

IV. Domanda di pronuncia pregiudiziale e procedimento dinanzi alla Corte

21. Con ordinanza del 16 dicembre 2019, il Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa) sottoponeva quindi alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

1. Se l'articolo 205 della direttiva IVA, e il principio di proporzionalità debbano essere interpretati nel senso che la responsabilità solidale di un soggetto registrato, destinatario di una cessione di beni imponibile, per l'IVA non versata dal suo fornitore comprende, oltre al debito principale del fornitore (il debito di IVA), anche l'obbligazione accessoria di risarcire il danno da mora nella misura degli interessi legali sul debito principale dalla data di inizio della mora del debitore fino al momento dell'emissione dell'avviso di accertamento in rettifica con il quale viene stabilita la responsabilità solidale, ovvero fino all'adempimento dell'obbligazione.

2. Se l'articolo 205 della direttiva 2006/112 e il principio di proporzionalità debbano essere interpretati nel senso che ostano a una disposizione nazionale, quale l'articolo 16, paragrafo 3, del Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (codice di procedura del contenzioso tributario e previdenziale), secondo cui la responsabilità di un terzo per le imposte non versate da un soggetto passivo comprende i tributi e gli interessi.

22. Nel procedimento dinanzi alla Corte, l'amministrazione tributaria bulgara, la Repubblica di Bulgaria e la Commissione europea hanno presentato osservazioni scritte.

V. Valutazione giuridica

23. Con le sue due questioni, il giudice del rinvio chiede se la responsabilità di un terzo (in prosieguo designato come debitore in via sussidiaria) consentita dall'articolo 205 della direttiva IVA riguardi soltanto la responsabilità per l'imposta o comprenda anche gli interessi di mora dovuti dal debitore dell'imposta. Ove non ricorra tale ultima ipotesi, tale giudice chiede se l'articolo 205 della direttiva IVA osti alla disposizione di diritto processuale tributario bulgaro, la quale estende, nel diritto tributario, la portata della responsabilità di un terzo anche a detti interessi di mora. Le due questioni possono essere esaminate congiuntamente, in linea con quanto ritenuto dalla

Bulgaria e dalla Commissione.

24. Dato che il giudice del rinvio chiede, in particolare, quale sia la portata di tale responsabilità, analizzerò innanzitutto l'estensione della facoltà prevista dall'articolo 205 della direttiva IVA. Occorre dunque stabilire se l'ambito di applicazione dell'articolo 205 comprenda, oltre all'IVA, anche altre prestazioni accessorie, quali gli interessi di mora dovuti dal debitore dell'imposta e, in caso contrario, se esso osti alla disposizione nazionale (v. al riguardo sub A).

25. La Bulgaria ha imposto la responsabilità per gli interessi di mora nel caso in cui il debitore dell'imposta non abbia versato l'imposta e il debitore in via sussidiaria conoscesse o avrebbe dovuto conoscere tale circostanza. Pertanto, con riguardo alla portata della responsabilità occorre prendere in considerazione anche l'articolo 273 della direttiva IVA che consente agli Stati membri di stabilire altri obblighi per evitare le evasioni fiscali. La responsabilità per gli interessi di mora potrebbe essere fondata eventualmente sull'articolo 205 in combinato disposto con l'articolo 273 della direttiva IVA (v. al riguardo sub B).

A. Portata dell'obbligazione solidale di pagamento (obbligazione sussidiaria) ai sensi dell'articolo 205 della direttiva IVA

1. Generalità

26. L'articolo 205 della direttiva IVA consente agli Stati membri di stabilire, nelle situazioni di cui agli articoli da 193 a 200 e agli articoli 202, 203 e 204, che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per l'assolvimento dell'IVA.

27. Finora la Corte ha avuto poche opportunità (3) di pronunciarsi sulla portata di tale estensione a terzi dell'obbligo di pagamento dell'imposta, possibile ai sensi dell'articolo 205 della direttiva IVA.

28. La disposizione dell'articolo 205 della direttiva IVA non trasferisce il debito d'imposta ad un'altra persona, come avviene, ad esempio, nel caso dell'articolo 196. Essa prevede, accanto al soggetto passivo, un'ulteriore persona obbligata all'assolvimento dell'imposta. Tale obbligo di pagamento è dunque conformato come un'obbligazione solidale, ma è correlato ad un debito d'imposta preesistente di un'altra persona da cui deriva. Pertanto, in sostanza, detto obbligo corrisponde alla responsabilità di un terzo per l'imposta dovuta da un'altra persona. Al fine di distinguere tale debito dall'originario debito d'imposta, verrà utilizzata nel prosieguo l'espressione di obbligazione sussidiaria.

29. L'articolo 205 della direttiva IVA ammette una siffatta obbligazione sussidiaria solo in talune fattispecie, in particolare nella situazione di cui all'articolo 193 della direttiva medesima, concernente l'obbligazione tributaria del fornitore in caso di cessione di beni puramente interna al territorio nazionale, come nel presente caso. Pertanto, anche un siffatto «caso tipico di IVA» ricade nel summenzionato articolo 205. Come già affermato dalla Corte, dalla chiara e non ambigua formulazione emerge che tale disposizione è applicabile in tutte le situazioni ivi menzionate – compreso, quindi, il caso tipico di una cessione di beni interna al territorio nazionale (4).

30. Tuttavia, nell'esercizio dei poteri che le direttive dell'Unione conferiscono agli Stati membri, questi ultimi devono rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione, quali, in particolare, i principi di certezza del diritto e di proporzionalità (5). Per quanto riguarda specificamente il principio di proporzionalità, la Corte ha già dichiarato che, conformemente a tale principio, gli Stati membri devono fare ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto interno, arrechino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa dell'Unione controversa (6). Di

conseguenza, se è legittimo che i provvedimenti adottati dagli Stati membri tendano a preservare il più efficacemente possibile i diritti dell'Erario, essi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine (7).

2. **Portata dell'obbligazione sussidiaria ai sensi dell'articolo 205 della direttiva IVA**

31. In tale contesto, occorre chiarire la portata specifica dell'obbligazione sussidiaria consentita dall'articolo 205 della direttiva IVA, il cui tenore letterale indica una limitazione della responsabilità del terzo «all'IVA» (8). Anche il considerando 44 della direttiva medesima si riferisce alla responsabilità per il «pagamento dell'imposta». In effetti, gli Stati membri sono autorizzati unicamente a designare un terzo che «sia responsabile in solido per l'assolvimento dell'IVA». Non ne consegue tuttavia che il terzo sia responsabile in solido anche per altre eventuali prestazioni accessorie (quali, ad esempio, interessi, interessi di mora, penalità, ecc.).

32. Analogamente, l'articolo 205 della direttiva IVA contempla una «responsabilità in solido» per l'assolvimento. Come la Corte ha già affermato, pur in un contesto diverso, dalla natura della responsabilità solidale risulta che ciascun debitore è responsabile del pagamento dell'importo totale dell'obbligazione e che il creditore resta in linea di principio libero di esigere il pagamento di tale *obbligazione* da uno o più debitori di sua scelta (9). L'obbligazione menzionata nell'articolo 205 della direttiva IVA è però il debito d'imposta.

33. La stessa posizione sistematica depone a favore di una responsabilità limitata all'importo del debito d'imposta. Sotto il profilo sistematico, l'articolo 205 è collocato nel capo 1 «Obbligo di pagamento» e, al suo interno, nella sezione 1 «Debitori dell'imposta verso l'Erario». Pertanto, tali capi riguardano esclusivamente il debito d'imposta nei confronti del creditore d'imposta e non le ulteriori prestazioni accessorie e sanzioni che possono essere ancora dovute a detto creditore a diverso titolo.

34. La *ratio* e lo scopo di tale disposizione concernono del pari, a mio avviso, unicamente il debito d'imposta propriamente detto. La facoltà degli Stati membri, prevista dall'articolo 205 della direttiva IVA, di lasciar rispondere in solido un terzo per il debito d'imposta mira – come sottolineato giustamente anche dalla Bulgaria – a salvaguardare il gettito fiscale. Tuttavia, il gettito fiscale cui il creditore d'imposta ha diritto consiste nel debito d'imposta derivante dall'operazione. Le prestazioni accessorie, invece, esulano dal gettito fiscale.

35. Con riferimento a una speciale «norma in materia di responsabilità» nella disciplina delle accise, la Corte ha già dichiarato che la garanzia prestata da un depositario a copertura dei rischi inerenti alla circolazione intracomunitaria delle merci prevista dal diritto dell'Unione, non include la responsabilità per le sanzioni inflitte nei confronti di un terzo (10).

36. Ciò vale a maggior ragione nel caso di cui trattasi. Gli interessi di mora dovuti da un terzo non costituiscono gettito fiscale, ma sono in definitiva, nel diritto tributario, solo un mezzo di pressione (o rispettivamente una sanzione) individuale volto a indurre personalmente il debitore dell'imposta inadempiente a pagare nei termini prescritti. Detti interessi non costituiscono un gettito fiscale di pertinenza dello Stato, bensì sono di solito diretti a neutralizzare il vantaggio tratto dal debitore dell'imposta dal ritardo del pagamento rispetto a un soggetto passivo che paga tempestivamente. Di conseguenza, la responsabilità solidale per tali interessi di mora non sarebbe giustificata dalla salvaguardia del gettito fiscale, poiché non è possibile ottenere un effetto di prevenzione o di neutralizzazione. Nel caso in cui invece il debitore in via sussidiaria assolva la propria obbligazione sussidiaria oltre i termini prescritti, potrà applicarsi lo stesso mezzo di pressione – l'imposizione di interessi di mora.

37. In tal senso, la Corte ha già affermato che l'articolo 205 della direttiva IVA consente

effettivamente un'obbligazione solidale per il «pagamento dell'IVA». Ulteriori obblighi – quale la costituzione di una garanzia – possono fondarsi invece solo sull'articolo 207 della direttiva medesima a titolo di obbligazione accessoria (11). Se il solo articolo 207, paragrafo 2, della direttiva consente ulteriori misure (accessorie), non risulta convincente la tesi della Bulgaria secondo cui tali misure accessorie sarebbero già previste (anche) dall'articolo 205 della direttiva.

38. Anzi, la possibilità di imporre interessi di mora per la prestazione ritardata della propria obbligazione sussidiaria di cui all'articolo 207, paragrafo 2, della direttiva IVA esclude la responsabilità per gli interessi di mora dovuti da altro soggetto (dal debitore dell'imposta). In caso contrario, si applicherebbero interessi di mora su interessi di mora, il che, da un lato, sarebbe in contrasto con la concezione degli interessi di mora come mezzo di pressione (personale) e di neutralizzazione del vantaggio della liquidità e, dall'altro, sarebbe difficilmente conciliabile con il principio di proporzionalità.

39. Tale risultato interpretativo è corroborato dalla giurisprudenza della Corte sull'articolo 205 della direttiva IVA. Pertanto, se è legittimo che i provvedimenti adottati dagli Stati membri tendano a preservare il più efficacemente possibile i diritti dell'Erario, essi non devono però eccedere quanto è necessario a tal fine (12). La tutela dell'Erario rispetto all'omesso versamento dell'IVA dovuta da parte del debitore dell'imposta è già pienamente realizzata grazie alla responsabilità di un terzo per detta IVA. La responsabilità per le sanzioni inflitte a terzi in relazione a tali diritti eccede pertanto quanto necessario per la tutela dell'Erario.

40. Ne consegue che l'articolo 205 della direttiva IVA consente agli Stati membri soltanto di disporre una responsabilità di terzi per il debito d'imposta del soggetto passivo, ma non una responsabilità per gli interessi di mora dovuti dal debitore dell'imposta inadempiente. Per contro, ai sensi dell'articolo 207, paragrafo 2, della direttiva IVA, al debitore in via sussidiaria inadempiente possono essere imposti i propri interessi di mora. Tuttavia, ciò non si è verificato nel caso in esame.

3. *Se l'articolo 205 della direttiva IVA osti all'estensione dell'obbligazione sussidiaria agli interessi di mora dovuti da altra persona*

41. Benché l'articolo 205 della direttiva IVA limiti all'ambito IVA la possibilità per gli Stati membri di stabilire che una persona diversa sia responsabile per l'assolvimento dell'imposta, non ne consegue necessariamente che esso osti a ulteriori misure degli Stati membri nella rispettiva procedura tributaria nazionale.

42. Infatti, sulla base della direttiva IVA non è possibile stabilire – diversamente dal sorgere del debito d'imposta – il momento e il modo in cui sorge un'obbligazione sussidiaria per un debito d'imposta di un terzo. Il sorgere di una siffatta obbligazione è stabilito quindi in base alle disposizioni procedurali nazionali. Lo stesso vale per i corrispondenti mezzi di pressione (ad esempio, gli interessi di mora), inclusa la sanzione inflitta per il pagamento ritardato. L'articolo 207, paragrafo 2, della direttiva IVA prevede espressamente, con riguardo ai debitori in via sussidiaria di cui all'articolo 205, che gli Stati membri adottano le misure necessarie affinché essi adempiano detti obblighi di pagamento.

43. Come rilevato dalla Corte in una costante giurisprudenza, in mancanza di un'armonizzazione delle disposizioni di diritto dell'Unione in materia di sanzioni, gli Stati membri sono competenti a scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate in caso di inosservanza delle condizioni previste da una normativa istituita ai sensi del diritto dell'Unione (13).

44. Tuttavia, l'estensione dell'obbligazione sussidiaria di un terzo disciplinata dalla direttiva IVA ai sensi del suo articolo 205, non ricade nella suddetta autonomia procedurale degli Stati membri

in materia di sanzioni, in quanto non rappresenta una sanzione per un inadempimento del debitore in via sussidiaria. Al contrario, essa riguarda direttamente la portata dell'obbligazione sussidiaria per l'inadempimento di un'altra persona. La portata dell'obbligazione sussidiaria ai sensi del diritto dell'Unione è però stabilita da quest'ultimo all'articolo 205 della direttiva IVA ed è limitata al debito d'imposta.

45. Tale conclusione non è peraltro in contrasto con la sentenza della Corte (14) relativa alla copertura dei rischi connessi alla circolazione intracomunitaria di prodotti sottoposti ad accise mediante la garanzia imposta dal diritto dell'Unione al depositario di prodotti del genere. In tale causa, la Corte è pervenuta alla conclusione che gli Stati membri possono estendere la copertura dei rischi mediante la garanzia anche a alle sanzioni inflitte ad altri, al di là di quanto disposto dal diritto dell'Unione. Tuttavia, tale sentenza è riconducibile alle peculiarità della normativa in materia di accise.

46. In tal senso, la Corte rileva espressamente che il mercato delle sigarette si presta particolarmente allo sviluppo di un commercio illegale (15). Inoltre, le disposizioni oggetto di interpretazione in detta causa (articoli 13 e seguenti della direttiva 92/12/CE) erano chiaramente più fortemente orientate a disciplinare la copertura di rischi specifici, connessi al trasporto di merci, e le relative infrazioni e irregolarità di quanto lo sia l'articolo 205 della direttiva IVA (16). Inoltre, la normativa in materia di accise prevede una particolare responsabilità del depositario per le merci presenti nel suo deposito, che non è contemplata in tal modo nella normativa in materia di IVA con riguardo al destinatario di una cessione di beni.

47. Dato che il diritto dell'Unione, nella normativa in materia di IVA, limita la portata dell'obbligazione sussidiaria (v. *supra* paragrafi 26 e seguenti) al debito d'imposta, l'articolo 205 della direttiva IVA osta a un'estensione di tale obbligazione (nel caso di cui trattasi, agli interessi di mora dovuti dal fornitore) in forza del diritto processuale nazionale. Tuttavia, ai sensi dell'articolo 207, paragrafo 2, della direttiva menzionata, la Bulgaria è libera di sanzionare il pagamento ritardato da parte del debitore in via sussidiaria ponendo a suo carico i relativi interessi di mora.

B. Se sussista una responsabilità estesa ai sensi dell'articolo 205 in combinato disposto con l'articolo 273, paragrafo 1, della direttiva IVA ai fini del contrasto all'evasione

48. Nel caso di specie, tuttavia, la ricorrente è chiamata a partecipare al contrasto efficace all'evasione. Pertanto può valutarsi l'esistenza di una responsabilità estesa, che comprende gli interessi di mora dovuti dal debitore dell'imposta.

1. Sulla questione del momento in cui sia configurabile la responsabilità di un terzo

49. Nella fattispecie di cui all'articolo 193 della direttiva IVA corrispondente al caso in esame, va osservato che l'unico debito d'imposta dell'impresa prestatrice corrisponde alla struttura dell'IVA come imposta indiretta. Una responsabilità del destinatario stabilita in linea di principio per il debito d'imposta del fornitore sarebbe in contrasto con tale carattere dell'IVA. Come la Corte ha dichiarato in costante giurisprudenza, il prestatore (nel caso di specie, il fornitore) opera «nella sua qualità di collettore d'imposta per conto dello Stato e nell'interesse dell'Erario» (17).

50. Laddove dunque, in linea con il sistema, il destinatario della prestazione – come la ricorrente, nel caso di specie – abbia già versato l'IVA dovuta mediante il pagamento della cessione di beni, essendo essa già inclusa nel prezzo (v. articoli 73 e 78 della direttiva IVA), l'introduzione di un'ulteriore, aggiuntiva responsabilità del destinatario della prestazione con riguardo a detta imposta dovrà essere specificamente motivata e giustificata alla luce del principio di proporzionalità.

51. È necessario pertanto che ricorrano *circostanze particolari* per cui il destinatario della prestazione, nonostante il pagamento dell'imposta inclusa nel prezzo, debba essere nondimeno responsabile per l'imposta dovuta da un terzo. Quanto ai diritti fondamentali del destinatario della prestazione (in ogni caso, nella fattispecie si applicherebbe l'articolo 16 della Carta), l'articolo 205, in combinato disposto con l'articolo 193 della direttiva IVA non consente pertanto, in linea di principio, una responsabilità generale o incondizionata del destinatario della prestazione con riguardo all'IVA nel caso in cui l'abbia già versata al debitore dell'imposta (prestatore) in linea con il sistema.

52. La Corte ha quindi già correttamente dichiarato che provvedimenti nazionali che danno luogo, *de facto*, ad un sistema di responsabilità solidale oggettiva, eccedono quanto è necessario per preservare i diritti dell'Erario (18). Far ricadere la responsabilità del pagamento dell'IVA su un soggetto diverso dal debitore di tale imposta, senza che possa sottrarvisi fornendo la prova di essere completamente estraneo alla condotta di tale debitore dell'imposta deve, pertanto, essere ritenuto incompatibile con il principio di proporzionalità (19). Risulterebbe infatti chiaramente sproporzionato imputare, in modo incondizionato, al citato soggetto i mancati introiti causati dalla condotta di un terzo soggetto passivo sulla quale egli non ha alcuna influenza (20).

53. La disposizione bulgara di cui all'articolo 177 dello ZDDS sembra propendere verso una siffatta responsabilità oggettiva. In forza di detta norma, la responsabilità sorge già nel caso in cui il destinatario della prestazione sapesse o avrebbe dovuto sapere che il prestatore non avrebbe pagato l'imposta. Orbene, qualora – come nel caso di specie – l'IVA venga versata con il prezzo dal destinatario della prestazione al prestatore e quest'ultimo dichiari correttamente il debito d'imposta, allora la responsabilità del pagamento dell'imposta, nell'an e nel quantum, sarebbe subordinata esclusivamente alla condotta del prestatore. Di norma, il destinatario della prestazione non ha alcuna influenza su tale condotta.

54. D'altro canto, secondo la giurisprudenza della Corte (21), non è contrario al diritto dell'Unione esigere che il soggetto diverso dal debitore dell'imposta adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a essere partecipe di un'evasione fiscale. La circostanza che il soggetto diverso dal debitore dell'imposta abbia agito in buona fede utilizzando tutta la diligenza di un operatore avveduto, il fatto che abbia adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere e che sia esclusa la sua partecipazione a una truffa costituiscono elementi da prendere in considerazione per determinare la possibilità di obbligare in solido tale soggetto a versare l'IVA dovuta(22).

55. Pertanto, detta giurisprudenza è coerente con l'interpretazione dell'articolo 273, paragrafo 1, della direttiva IVA, che consente agli Stati membri di stabilire altri obblighi per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare le evasioni. Ne consegue l'eventuale considerazione di una responsabilità estesa del destinatario della prestazione con riguardo agli interessi di mora da lui non dovuti, al fine di evitare le evasioni in forza dell'articolo 205 in combinato disposto con l'articolo 273, paragrafo 1, della direttiva IVA.

2. *Responsabilità estesa al fine di evitare le evasioni in forza dell'articolo 205 in combinato disposto con l'articolo 273, paragrafo 1, della direttiva IVA*

56. Come si è già detto *supra* (paragrafo 54), secondo la giurisprudenza della Corte, non è contrario al diritto dell'Unione esigere che il soggetto diverso dal debitore dell'imposta (vale a dire il debitore in via sussidiaria) adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a essere partecipe di un'evasione fiscale (23).

57. Tali affermazioni concernenti la responsabilità di un terzo si pongono tuttavia in un certo contrasto con la giurisprudenza della Corte relativa al diritto di una società alla detrazione dell'imposta assolta a monte nell'ambito di una frode all'IVA. In base ad essa, un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere (24) che partecipava ad un'operazione rientrante in una frode all'IVA, dev'essere considerato, ai fini della direttiva IVA, partecipante a tale frode (25). Ciò *obbliga* gli Stati membri a negare al soggetto passivo (qualora, come nel caso di specie, sia il destinatario della prestazione) il beneficio della detrazione dell'imposta assolta a monte (26).

58. Tuttavia, qualora, in conformità a detta giurisprudenza, al ricorrente fosse stato negato oppure continui ad essere negato il beneficio della detrazione, l'Erario non subirebbe alcun danno da garantire in più con una responsabilità sussidiaria ai sensi dell'articolo 205 della direttiva IVA. La contemporanea sussistenza di una responsabilità relativa ad un'imposta dovuta da altri in misura pari alla detrazione e di un diniego della stessa detrazione in ragione di un unico e medesimo caso di frode non dovrebbe essere compatibile con il principio di proporzionalità, tanto più che, generalmente, verrebbero inflitte altresì sanzioni penali in forza del diritto nazionale degli Stati membri (e non in base alla direttiva IVA).

59. Appare invero dubbio, alla luce della formulazione della direttiva IVA e dello scopo di armonizzazione, se gli Stati membri abbiano dunque un diritto di scelta tra il diniego della detrazione dell'imposta assolta a monte da parte del destinatario della prestazione e la responsabilità solidale di quest'ultimo relativa all'imposta. In ogni caso, la direttiva IVA non contempla esplicitamente un siffatto diritto di scelta. Al contrario – per aspetti di proporzionalità – la responsabilità solidale, quale mezzo parimenti adatto e meno severo per la salvaguardia del gettito fiscale, dovrebbe forse addirittura essere privilegiato rispetto al diniego (eventualmente reiterato) della detrazione.

60. Tuttavia, la Corte non è tenuta a risolvere tale contrapposizione nel caso in esame, nel quale, in assenza di frode all'IVA, non devono prendersi in considerazione né il diniego della detrazione (conformemente alla giurisprudenza della Corte) né una responsabilità per gli interessi di mora dovuti da un'altra persona ai sensi dell'articolo 205 in combinato disposto con l'articolo 273, paragrafo 1, della direttiva IVA.

3. *Se l'omesso versamento dell'imposta correttamente dichiarata possa essere considerato come evasione*

61. Dagli atti di causa (27) si evince che l'amministrazione tributaria bulgara contesta al fornitore della ricorrente di non aver versato nei termini prescritti l'IVA dichiarata derivante dalle operazioni intercorse con la ricorrente. Tuttavia, il ritardato o l'omesso versamento dell'IVA dichiarata non possono essere considerati come evasione o frode all'IVA ai sensi della summenzionata giurisprudenza.

62. Infatti, come affermato dalla Grande Sezione della Corte nella causa Scialdone, occorre distinguere tra il mero omesso versamento e la mancata dichiarazione dell'IVA da parte del debitore dell'imposta (28). A tal riguardo, l'omesso versamento dell'IVA dichiarata entro i termini prescritti dalla legge non comporta per il soggetto passivo un beneficio, in quanto l'imposta rimane dovuta. Ne consegue che l'interpretazione adottata dalla Corte dell'articolo 325, paragrafo 1, TFUE in merito ai casi di frode all'IVA non è applicabile all'omesso versamento dell'IVA dichiarata.

63. Lo stesso vale per la restante giurisprudenza della Corte in materia di frode, poiché – in tal senso ancora la Corte (29) – siffatti casi di omesso versamento dell'IVA dichiarata non presentano lo stesso grado di gravità dei casi di frode aventi ad oggetto tale imposta. Infatti, qualora un soggetto passivo abbia correttamente adempiuto i propri obblighi dichiarativi, l'amministrazione

tributaria dispone già dei dati necessari per accertare l'importo IVA esigibile e un eventuale omesso versamento della stessa.

64. Contrariamente a quanto appare ritenere la Commissione, il fatto che un terzo sia al corrente dell'omesso pagamento del debito d'imposta da parte del relativo debitore non è sufficiente – com'è stato precisato di recente dalla Grande Sezione nel caso Scialdone(30) – per poter presumere che tale soggetto terzo sapesse o avrebbe dovuto sapere che la sua cessione di beni si iscriveva nel contesto di una frode o evasione dell'IVA. Piuttosto, detto soggetto terzo deve sapere o avrebbe dovuto sapere che le operazioni non sono state correttamente dichiarate al fine di frodare l'amministrazione tributaria. L'omesso versamento dell'*imposta correttamente dichiarata* non costituisce un inganno (fraudolento) dell'amministrazione tributaria.

65. Diversa sarebbe la conclusione qualora la ricorrente avesse deliberatamente utilizzato il fornitore come una società intermediaria priva di patrimonio la quale di per sé non sarebbe stata in grado di pagare l'IVA dichiarata. Tuttavia, ciò non si evince dalla domanda di pronuncia pregiudiziale. Il fatto che la ricorrente abbia versato il prezzo al fornitore, avendolo così messo in condizione, in linea di principio, di pagare il proprio debito IVA dichiarato, depone anzi in senso sfavorevole. In ultima analisi, però, spetta al giudice del rinvio chiarire o accertare tale circostanza.

66. Per il modo in cui il giudice del rinvio ha descritto i fatti, nel caso di specie non si ravvisa alcuna frode all'IVA. È quindi irrilevante se la ricorrente sapesse o avrebbe dovuto sapere che l'IVA correttamente dichiarata non sia stata pagata nei termini prescritti e *in toto*. È pertanto esclusa anche la responsabilità relativa agli interessi di mora dovuti da un terzo ai sensi dell'articolo 205 in combinato disposto con l'articolo 273, paragrafo 1, della direttiva IVA.

VI. Conclusione

67. Propongo pertanto alla Corte di rispondere alla questione sollevata dal Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa, Bulgaria) nel modo seguente:

L'articolo 205 della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto dev'essere interpretato nel senso che osta a che gli interessi di mora dovuti dal debitore dell'imposta per il ritardato versamento dell'IVA siano inclusi nell'obbligazione sussidiaria di un terzo.

1 Lingua originale: il tedesco.

2 GU 2006, L 347, pag. 1 nella versione applicabile al periodo di cui trattasi.

3 Al riguardo basti citare le sentenze del 21 dicembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, punti 19 e segg.), e dell'11 maggio 2006, Federation of Technological Industries e a. (C?384/04, EU:C:2006:309, punti 25 e segg.), entrambe ancora sulla norma previgente dall'identico contenuto. Va menzionata in realtà anche la sentenza del 26 marzo 2015, Macikowski (C?499/13, EU:C:2015:201), la quale risolve la questione della responsabilità di cui trattavasi senza procedere all'interpretazione dell'articolo 205 della direttiva IVA (v. però in argomento le mie conclusioni in detta causa, C?499/13, EU:C:2014:2351, paragrafi 58 e segg.).

4 In tal senso, ancora sulla disposizione previgente dell'articolo 21, paragrafo 3, della Sesta direttiva, sentenza dell'11 maggio 2006, Federation of Technological Industries e a. (C-384/04, EU:C:2006:309, punto 26).

5 Sentenze del 21 dicembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C?499/10, EU:C:2011:871, punto 20), del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt (C?271/06, EU:C:2008:105, punto 18), e

dell'11 maggio 2006, Federation of Technological Industries e a. (C-384/04, EU:C:2006:309, punto 29).

6 Sentenze del 21 dicembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punto 21), del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punto 19), e del 27 settembre 2007, Teleos e a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punto 52).

7 Sentenze del 21 dicembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punto 22), del 7 dicembre 2010, R (C-285/09, EU:C:2010:742, punto 45), del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punto 20), e del 27 settembre 2007, Teleos e a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punto 53), in senso analogo, la sentenza dell'11 maggio 2006, Federation of Technological Industries e a. (C-384/04, EU:C:2006:309, punto 30).

8 Nella versione linguistica inglese dell'articolo 205 della direttiva IVA è presente l'espressione «payment of VAT», mentre la versione francese reca «acquitter la TVA».

9 Sentenze del 22 novembre 2017, Aebtri (C-224/16, EU:C:2017:880, punto 80), e del 18 maggio 2017, Latvijas Dzēlcešs (C-154/16, EU:C:2017:392, punto 85).

10 Sentenza del 2 giugno 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, punti 38 e segg.); nello stesso senso anche le conclusioni dell'avvocato generale Bot nella causa Karelia (C-81/15, EU:C:2016:66, paragrafo 37).

11 Sentenza dell'11 maggio 2006, Federation of Technological Industries e a. (C-384/04, EU:C:2006:309, punti 43 e segg.), ancora sulla disposizione previgente.

12 Sentenze del 21 dicembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punto 22), del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punto 20), in senso analogo sentenza dell'11 maggio 2006, Federation of Technological Industries e a. (C-384/04, EU:C:2006:309, punto 30).

13 Sentenza dell'8 maggio 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punto 38), del 26 aprile 2017, Farkas (C-564/15, EU:C:2017:302, punto 59); cfr. in tal senso, e *multis*, sentenze del 6 febbraio 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punto 50), e del 7 dicembre 2000, de Andrade (C-213/99, EU:C:2000:678, punto 20).

14 Sentenza del 2 giugno 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398).

15 Sentenza del 2 giugno 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, punto 37).

16 V. sentenza del 2 giugno 2016, Kapnoviomichania Karelia (C-81/15, EU:C:2016:398, punto 9).

17 Sentenze del 15 ottobre 2020, E. (IVA – Riduzione della base imponibile) (C-335/19, EU:C:2020:829, punto 31), dell'8 maggio 2019, A-PACK CZ (C-127/18, EU:C:2019:377, punto 22), sentenza del 23 novembre 2017, Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:887, punto 23), del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punto 21), e del 20 ottobre 1993, Balocchi (C-10/92, EU:C:1993:846, punto 25).

18 Sentenze del 21 giugno 2012, Mahagében (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 48), del 21 dicembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punto 24), e dell'11 maggio 2006, Federation of Technological Industries e a. (C-384/04, EU:C:2006:309, punto 32), nonché conclusioni dell'avvocato generale Poiares Maduro nella causa Federation of

Technological Industries e a. (C-384/04, EU:C:2005:745, paragrafo 27).

19 In tal senso, espressamente: sentenza del 21 dicembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punto 24).

20 Sentenze del 21 dicembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punto 24), e del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punto 23).

21 Sentenze del 21 dicembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punto 25), del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punto 24), del 27 settembre 2007, Teleos e a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punto 65) e dell'11 maggio 2006, Federation of Technological Industries e a. (C-384/04, EU:C:2006:309, punto 33).

22 V. sentenza del 21 dicembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punto 26), in senso analogo: sentenze del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punto 25), e del 27 settembre 2007, Teleos e a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punto 66).

23 Sentenze del 21 dicembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij (C-499/10, EU:C:2011:871, punto 25), del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, EU:C:2008:105, punto 24), del 27 settembre 2007, Teleos e a. (C-409/04, EU:C:2007:548, punto 65) e dell'11 maggio 2006, Federation of Technological Industries e a. (C-384/04, EU:C:2006:309, punto 33).

24 In alcune sentenze più risalenti, la Corte impiegava ancora l'espressione «poteva sapere» – v. ad esempio sentenza del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, punto 60). Tale formulazione troppo ampia, fondata esclusivamente sulla questione pregiudiziale, sembra però essere stata *medio tempore* giustamente abbandonata.

25 Sentenze del 20 giugno 2018, Enteco Baltic (C-108/17, EU:C:2018:473, punto 94), del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punto 48), del 13 febbraio 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punto 27), del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona (C-273/11, EU:C:2012:547, punto 54), del 6 dicembre 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punto 39), e del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, punto 56).

26 V. sentenze del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punto 47), del 18 dicembre 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti (C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455, punto 62), del 13 marzo 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punto 40), del 13 febbraio 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69, punto 26), del 6 dicembre 2012, Bonik (C-285/11, EU:C:2012:774, punto 37), del 21 giugno 2012, Mahagében (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 42), e del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, punti 59 e 61).

27 V. punto 5 della domanda di pronuncia pregiudiziale nella versione francese (a pagina 4 dell'originale) e punto 3 della sintesi tedesca della domanda di pronuncia pregiudiziale.

28 Sentenza del 2 maggio 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punti 39 e 40).

29 Sentenza del 2 maggio 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295, punti 41 e 42).

30 Sentenza del 2 maggio 2018, Scialdone (C-574/15, EU:C:2018:295).