Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Ottava Sezione)

10 luglio 2025*

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 205 – Responsabilità solidale – Condizioni e portata della responsabilità – Lotta contro la frode in materia di IVA – IVA non versata dal fornitore – Rifiuto di concedere al destinatario della cessione il diritto alla detrazione dell'IVA – Possibilità di considerare il destinatario della cessione responsabile in solido del pagamento dell'IVA dovuta dal fornitore – Principio di proporzionalità»

Nella causa C-276/24,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca), con decisione del 10 aprile 2024, pervenuta in cancelleria il 19 aprile 2024, nel procedimento

KONREO, v. o. s., in qualità di curatore fallimentare della FAU s. r. o.,

contro

Odvolací finanční ředitelství,

LA CORTE (Ottava Sezione),

composta da S. Rodin, presidente di sezione, C. Lycourgos (relatore), presidente della Terza Sezione, facente funzione di giudice dell'Ottava Sezione, e N. Fenger, giudice,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 5 marzo 2025,

considerate le osservazioni presentate:

– per la KONREO v. o. s., in qualità di curatore fallimentare della FAU s. r. o., da A. Šrámek, advokát;

– per l'Odvolací finanční ředitelství, da M. Jasiková e T. Rozehnal, in qualità di agenti;

– per il governo ceco, da L. Březinová, M. Smolek e J. Vláčil, in qualità di agenti;

* Lingua processuale: il ceco.

– per la Commissione europea, da M. Herold e J. Hradil, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocata generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 205 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva (UE) 2018/1695 del Consiglio, del 6 novembre 2018 (GU 2018, L 282, pag. 5, e rettifica in GU 2018, L 329, pag. 53) (in prosieguo: la «direttiva IVA»), e del principio di proporzionalità.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la KONREO, v. o. s. (in prosieguo: la «Konreo»), curatore fallimentare della FAU s. r. o., e l'Odvolací finanční ředitelství (direzione finanziaria d'appello, Repubblica ceca) in merito alla sussistenza della responsabilità solidale della FAU ai fini del pagamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) che il suo fornitore, la VERAMI International Company s. r. o. (in prosieguo: la «Verami»), non ha versato all'Erario.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 193 della direttiva IVA enuncia 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».

4 Gli articoli da 194 a 200 e da 202 a 204 di tale direttiva dispongono, in sostanza, che persone diverse dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile possano, o debbano, essere considerate debitrici dell'IVA.

5 Ai sensi dell'articolo 205 di detta direttiva:

«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».

Diritto ceco

6 La normativa relativa alla responsabilità solidale in materia fiscale figura agli articoli 171 e 172 dello zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád (legge n. 280/2009 recante il codice tributario). L'articolo 171 di tale legge così prevede:

«1) È tenuto a versare gli arretrati anche il debitore in via sussidiaria qualora la legge gli imponga un obbligo di assunzione di responsabilità e qualora l'amministrazione fiscale lo informi mediante la cartella di pagamento sull'imposta accertata di cui risponde, e allo stesso tempo lo inviti a pagare gli arretrati entro il termine stabilito; una copia dell'avviso di accertamento è allegata alla cartella.

(...)

3) La cartella di pagamento può essere emessa se l'arretrato non è stato pagato dal soggetto d'imposta, nonostante questi sia stato invitato infruttuosamente al pagamento, e se l'arretrato non è stato riscosso neppure mediante l'escussione presso il soggetto d'imposta, a meno che non sia evidente che l'escussione sarebbe stata manifestamente infruttuosa; la cartella di pagamento nei confronti del responsabile [in solido] può essere emessa anche successivamente all'apertura della procedura di insolvenza contro il soggetto d'imposta».

7 La garanzia legale a carico di un contribuente a titolo dell'IVA è disciplinata dall'articolo 109 dello zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (legge n. 235/2004 relativa all'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: la «legge sull'IVA»). Tale articolo 109, intitolato «Garanzia a carico del destinatario di una prestazione imponibile», prevede quanto segue:

«1) Un soggetto passivo che accetta un'operazione imponibile posta in essere da un altro soggetto passivo, il cui luogo di esecuzione è situato nella Repubblica ceca, o effettua un pagamento per tale cessione o prestazione ("destinatario di un'operazione imponibile") è responsabile dell'imposta non pagata su tale operazione se, al momento dell'operazione imponibile o del pagamento del corrispettivo per tale operazione, sapeva o avrebbe dovuto e potuto sapere che:

a) l'imposta indicata sulla fattura fiscale non sarebbe stata intenzionalmente versata;

b) il soggetto passivo che effettua l'operazione imponibile o riceve il pagamento per la stessa ("cedente o prestatore nell'operazione imponibile") ha intenzionalmente creato o intende creare una situazione in cui l'imposta non potrà essere pagata; oppure

c) l'imposta sarebbe stata evasa o sarebbero stati percepiti benefici indebiti.

2) Il destinatario di un'operazione imponibile risponde altresì dell'imposta non pagata su tale operazione se il pagamento della stessa:

a) differisce manifestamente dal prezzo normale senza alcuna giustificazione economica;

b) è stato effettuato in tutto o in parte per mezzo di un trasferimento senza contanti su un conto detenuto da un prestatore di servizi di pagamento al di fuori della Repubblica ceca, o

c) è stato effettuato in tutto o in parte per mezzo di un trasferimento senza contanti su un conto diverso da quello dal cedente o prestatore nell'operazione imponibile, pubblicato dall'amministrazione fiscale in modo da consentire l'accesso a distanza».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

8 La Konreo è il curatore fallimentare della FAU, una società di diritto ceco sottoposta a procedura di insolvenza. Da maggio a ottobre del 2013, la FAU ha acquistato carburante dalla Verami, un'altra società di diritto ceco.

9 A seguito di controlli fiscali, l'amministrazione tributaria ha accertato fatti di frode fiscale nella catena commerciale che coinvolgeva la Verami e la FAU. Il 5 gennaio 2015 e il 2 febbraio 2015 tale amministrazione ha emesso avvisi di accertamento complementari nei confronti della Verami, con i quali ha proceduto ad una rettifica dell'IVA dovuta da quest'ultima, negandole il diritto di detrarre l'IVA sull'acquisto del carburante che essa aveva successivamente fornito alla FAU. La Verami non ha tuttavia versato tale IVA all'Erario.

10 La Verami e la FAU sono state dichiarate fallite, rispettivamente, il 27 febbraio 2015 e il 14 dicembre 2016, e sono state avviate due procedure di insolvenza aventi ad oggetto gli attivi di tali società. Entrambe le procedure erano ancora pendenti alla data in cui la domanda di pronuncia pregiudiziale nella presente causa è stata trasmessa alla Corte.

11 Il 7 febbraio 2017 l'amministrazione tributaria ha proceduto a una rettifica dell'IVA dovuta dalla FAU negandole il diritto di detrarre l'IVA figurante sulle fatture di carburante per il motivo che vi sarebbe stata una frode in materia di IVA nella catena commerciale di cui faceva parte l'operazione effettuata da tale società. La direzione finanziaria d'appello, con decisione del 25 settembre 2017, ha respinto il ricorso della FAU avverso tale diniego. Il Krajský soud v Brně (Corte regionale di Brno, Repubblica ceca) ha respinto il ricorso proposto contro quest'ultima decisione. La Konreo ha proposto ricorso per cassazione avverso la sentenza di tale giudice dinanzi al Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca), giudice del rinvio.

12 Prima di procedere alla rettifica dell'IVA dovuta dalla FAU, l'amministrazione tributaria, con sei decisioni del 22 aprile 2015 e del 7 agosto 2015, aveva obbligato tale società, in qualità di garante legale, ai sensi dell'articolo 109, paragrafo 2, lettera b), della legge sull'IVA, a versare l'IVA che la Verami non aveva versato all'Erario.

13 Con decisioni del 22 settembre 2016, la direzione finanziaria d'appello ha respinto i ricorsi della FAU avverso tali sei decisioni dell'amministrazione tributaria. Con sentenza del 9 maggio 2019, il Krajský soud v Brně (Corte regionale di Brno) ha annullato le decisioni di rigetto dei ricorsi della FAU in quanto la direzione finanziaria d'appello non aveva applicato correttamente la giurisprudenza della Corte e del Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa) per quanto riguarda le condizioni di applicazione della garanzia legale a titolo dell'IVA non versata dal fornitore.

14 A seguito del rinvio di tali cause dinanzi alla direzione finanziaria d'appello, quest'ultima ha respinto, una seconda volta, il 26 maggio 2020, i ricorsi della FAU. Poiché la Konreo ha proposto ricorso avverso tali decisioni di rigetto della direzione finanziaria d'appello, il Krajský soud v Brně

(Corte regionale di Brno) ha annullato dette decisioni con la motivazione, in sostanza, che la garanzia legale faceva gravare sulla FAU una doppia imposizione. Il 10 febbraio 2023 la direzione finanziaria d'appello ha impugnato la sentenza di tale Corte dinanzi al giudice del rinvio.

15 Quest'ultimo giudice indica che, alla data del 26 maggio 2020, in cui deve essere valutata la legittimità delle decisioni di rigetto della direzione finanziaria d'appello, le rettifiche fiscali in materia di IVA pronunciate sia nei confronti della Verami sia della FAU, basate sul diniego del diritto alla detrazione dell'IVA a causa di fatti di frode, erano divenute definitive. Il giudice del rinvio precisa che la FAU è stata chiamata a versare all'Erario, per conto della Verami, l'imposta che essa aveva già versato a tale società al momento del pagamento delle fatture di carburante emesse da quest'ultima nella sua qualità di fornitore.

16 Dinanzi al giudice del rinvio, la direzione finanziaria d'appello sostiene che il principio di neutralità fiscale non può essere invocato da soggetti passivi che hanno partecipato deliberatamente a una frode fiscale. In un caso del genere, l'amministrazione tributaria sarebbe infatti tenuta a negare il diritto alla detrazione dell'IVA, dal momento che tali soggetti passivi sapevano o avrebbero dovuto sapere che la catena commerciale era viziata da una frode fiscale. La direzione finanziaria d'appello sostiene che l'obbligo fiscale gravante sul soggetto passivo in ragione di un siffatto rifiuto è distinto dal suo obbligo, in forza della garanzia legale, di assicurare il pagamento dell'IVA dovuta dal suo fornitore. Nulla osterebbe quindi a che ad un soggetto passivo venga negato, al contempo, il diritto alla detrazione dell'imposta su una cessione viziata da evasione fiscale e a che esso sia obbligato, a titolo di garanzia legale, a versare l'IVA dovuta dal suo fornitore su tale cessione. Sarebbe infatti paradossale che la garanzia legale si applichi solo ai soggetti passivi che hanno agito in buona fede e che hanno fatto valere il loro diritto alla detrazione dell'imposta sulle operazioni da essi effettuate.

17 La Konreo sostiene che il diniego del diritto alla detrazione dell'IVA e la garanzia legale devono essere considerati esclusivi l'uno dell'altro, in quanto la loro applicazione concomitante viola il principio di neutralità fiscale e di parità di trattamento dei contribuenti. Infatti, le decisioni della direzione finanziaria d'appello obbligherebbero la FAU a versare tre volte l'IVA sulla stessa operazione, inizialmente, versandola al suo fornitore, poi, «versandola» a seguito del diniego del diritto di detrarre tale imposta e, infine, versandola in applicazione della garanzia legale a titolo dell'IVA dovuta dal suo fornitore.

18 Il giudice del rinvio spiega che, nel diritto tributario ceco, la garanzia legale ha carattere sussidiario, nel senso che, in forza dell'articolo 171, paragrafo 3, della legge n. 280/2009 recante il codice tributario, il garante può essere chiamato in garanzia solo qualora l'amministrazione tributaria non sia riuscita a recuperare il debito nei confronti del debitore nonostante una misura di esecuzione o qualora sia stata avviata una procedura di insolvenza nei confronti di quest'ultimo. Se il garante legale ha effettivamente adempiuto l'obbligazione principale al posto del debitore, esso dispone di un diritto di regresso nei confronti di quest'ultimo. Orbene, tenuto conto delle condizioni in cui può essere invocata la garanzia legale, detto giudice ritiene che tale diritto di regresso abbia poche possibilità di successo.

19 Ciò si verificherebbe nel caso di specie, dal momento che la Verami era fallita al momento dell'emissione delle chiamate in garanzia della FAU. Il giudice del rinvio parte quindi dalla premessa secondo cui la FAU, in quanto garante legale, non recupererà presso la Verami, in quanto debitore principale, la somma che essa verserà all'amministrazione tributaria a titolo di arretrati IVA di tale debitore.

20 Tale giudice indica che due misure relative all'applicazione del regime dell'IVA sono in discussione nel procedimento principale, vale a dire, da un lato, il diniego del diritto alla detrazione dell'IVA e, dall'altro, l'attuazione della responsabilità solidale del destinatario delle operazioni di cui trattasi ai fini del pagamento dell'IVA gravante sulle prestazioni imponibili effettuate dal fornitore. In proposito, un'interpretazione sistematica del diritto ceco farebbe emergere che l'applicazione simultanea di queste due misure non è esclusa.

21 Orbene, la Corte non si sarebbe ancora pronunciata sulla questione se sia conforme al principio di proporzionalità applicare, contemporaneamente e per le stesse operazioni commerciali, una responsabilità solidale per il pagamento dell'IVA non pagata e il diniego del diritto alla detrazione dell'IVA a causa della partecipazione a una frode fiscale.

22 In tali circostanze, il Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 205 della direttiva [IVA], in combinato disposto con il principio di proporzionalità, osti a una prassi nazionale che consente che sia fatta valere nei confronti del destinatario di un'operazione imponibile la responsabilità [in solido] per il pagamento dell'[IVA] al posto del fornitore di tale operazione, sebbene allo stesso destinatario di tale operazione imponibile sia già stato negato il diritto alla detrazione a causa del suo coinvolgimento in una frode fiscale».

Sulla questione pregiudiziale

23 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 205 della direttiva IVA, letto alla luce del principio di proporzionalità, debba essere interpretato nel senso che esso osta a una prassi nazionale che impone al soggetto passivo, destinatario di una cessione di beni effettuata a titolo oneroso, un obbligo solidale di versare l'IVA dovuta dal fornitore di tali beni, anche qualora il diritto alla detrazione dell'IVA dovuta o assolta a monte sia stato negato al destinatario di tale cessione di beni per il motivo che esso sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare a una frode in materia di IVA.

24 Occorre, in primo luogo, ricordare che, ai sensi dell'articolo 205 della direttiva IVA, nelle situazioni contemplate dagli articoli da 193 a 200 e da 202 a 204 di tale direttiva, gli Stati membri possono prevedere che una persona diversa dal debitore sia tenuta in solido al pagamento dell'IVA.

25 Gli articoli da 193 a 200 e da 202 a 204 di detta direttiva, che fanno parte della sezione 1 del capo 1 del titolo XI di quest'ultima, intitolata «Debitori dell'imposta verso l'Erario», determinano i debitori dell'IVA. Sebbene l'articolo 193 della stessa direttiva preveda, come regola di base, che l'IVA sia dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, esso precisa tuttavia che altre persone possono o devono essere debitrici di tale imposta nelle situazioni di cui agli articoli da 194 a 199 ter e 202 della direttiva IVA.

26 Le disposizioni della sezione 1 del capo 1 del titolo XI di tale direttiva, tra cui figura altresì l'articolo 205 di quest'ultima, sono dirette a identificare il debitore dell'IVA in funzione di varie situazioni. Tali disposizioni mirano così a garantire che l'Erario riscuota efficacemente l'IVA dalla persona più adatta alla luce della situazione in questione (sentenze del 20 maggio 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punto 28, e del 12 dicembre 2024, Dranken Van Eetvelde, C-331/23, EU:C:2024:1027, punto 20).

27 L'articolo 205 della direttiva IVA consente, in linea di principio, agli Stati membri di adottare misure per l'effettiva riscossione dell'IVA in forza delle quali una persona diversa da quella di norma tenuta al pagamento di tale imposta ai sensi degli articoli da 193 a 200 e da 202 a 204 di tale direttiva diviene responsabile in solido del pagamento dell'imposta stessa (sentenze del 20 maggio 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punto 29, e del 12 dicembre 2024, Dranken Van Eetvelde, C-331/23, EU:C:2024:1027, punto 21).

28 Poiché tale articolo 205 non specifica tuttavia né le persone che gli Stati membri possono designare come debitori in solido né le situazioni in cui tale designazione può essere effettuata, spetta agli Stati membri determinare le condizioni e le modalità di attuazione della responsabilità in solido prevista da detto articolo nel rispetto, in particolare, dei principi della certezza del diritto e di proporzionalità (sentenze del 20 maggio 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punti 31 e 32, nonché del 12 dicembre 2024, Dranken Van Eetvelde, C-331/23, EU:C:2024:1027, punto 22).

29 Riguardo a quest'ultimo principio, alla luce del quale il giudice del rinvio interroga la Corte in merito all'interpretazione dell'articolo 205 della direttiva IVA, anche 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 (sentenze del 20 maggio 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punto 33, e del 12 dicembre 2024, Dranken Van Eetvelde, C-331/23, EU:C:2024:1027, punto 23).

30 In tale contesto, l'esercizio della facoltà, riconosciuta agli Stati membri, di designare un debitore in solido diverso dal debitore dell'imposta al fine di garantire l'effettiva riscossione dell'imposta deve essere giustificato dai rapporti di fatto e/o di diritto tra le due persone interessate, alla luce dei principi di certezza del diritto e di proporzionalità. Spetta agli Stati membri specificare le circostanze particolari in cui una persona, come il destinatario di un'operazione imponibile, deve essere considerata responsabile in solido del pagamento dell'imposta dovuta dalla sua controparte contrattuale (sentenze del 20 maggio 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punto 34, e del 12 dicembre 2024, Dranken Van Eetvelde, C-331/23, EU:C:2024:1027, punto 24).

31 In questo contesto, occorre ricordare che la lotta ad ogni possibile frode, evasione ed abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla normativa dell'Unione europea in materia di sistema comune dell'IVA e che il principio del divieto dell'abuso di diritto comporta il divieto dei costrutti meramente artificiosi, privi di effettività economica, realizzati al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale (sentenze del 20 maggio 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punto 35, e del 12 dicembre 2024, Dranken Van Eetvelde, C-331/23, EU:C:2024:1027, punto 25).

32 La Corte ha così stabilito che l'articolo 205 della direttiva IVA permette ad uno Stato membro di considerare un soggetto responsabile in solido per il versamento dell'IVA qualora, al momento dell'esecuzione dell'operazione a suo favore, esso era a conoscenza o avrebbe dovuto essere a conoscenza del fatto che l'imposta dovuta su tale operazione, o su un'operazione precedente o successiva, non sarebbe stata assolta, e di fondarsi al riguardo su presunzioni, purché queste ultime non siano formulate in maniera tale da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile per il soggetto passivo rovesciarle fornendo la prova contraria, pena il sorgere di un sistema di responsabilità oggettiva, che andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario. Infatti, gli operatori che adottano qualsiasi misura che possa essere ragionevolmente pretesa nei loro confronti al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di una catena abusiva o fraudolenta devono poter fare affidamento sulla liceità di

tali operazioni senza rischiare di essere obbligati in solido a versare tale imposta dovuta da un altro soggetto passivo (sentenze del 20 maggio 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punto 36, e del 12 dicembre 2024, Dranken Van Eetvelde, C-331/23, EU:C:2024:1027, punto 26).

33 Nel caso di specie, il giudice del rinvio precisa che l'articolo 109 della legge sull'IVA recepisce l'articolo 205 della direttiva IVA. Esso afferma che l'amministrazione tributaria ha ritenuto che la FAU, in quanto responsabile in solido, fosse tenuta a versare l'IVA che la Verami non aveva versato all'Erario. L'amministrazione tributaria ha fondato tale responsabilità sull'articolo 109, paragrafo 2, lettera b), della legge sull'IVA, che prevede che il destinatario della prestazione imponibile sia tenuto a versare l'imposta non assolta su tale prestazione, se la remunerazione versata come corrispettivo della prestazione è stata effettuata in tutto o in parte mediante giroconto su un conto aperto presso un prestatore di servizi di pagamento situato al di fuori del territorio ceco.

34 Secondo tale giudice, la responsabilità solidale ai sensi dell'articolo 109, paragrafo 2, lettera b), della legge sull'IVA, come interpretato dai giudici nazionali, è subordinata al fatto che, oltre al versamento effettivo su un conto aperto presso un prestatore di servizi di pagamento all'estero, devono esistere altre circostanze dalle quali risulti chiaramente che il soggetto passivo che ha effettuato il versamento su tale conto sapeva o avrebbe dovuto sapere che il versamento così effettuato all'estero mirava proprio ad eludere il pagamento dell'imposta. Ciò si verificherebbe nel caso di specie per quanto riguarda il pagamento effettuato dalla FAU al suo fornitore, la Verami.

35 Occorre inoltre rilevare che dagli elementi del fascicolo di cui dispone la Corte non risulta che la FAU sia stata privata della facoltà di dimostrare di aver adottato tutte le misure che le si potevano ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che le operazioni da essa realizzate non facessero parte di una catena abusiva o fraudolenta.

36 In tali circostanze, l'articolo 205 della direttiva IVA non osta a che, nella situazione descritta ai punti da 33 a 35 della presente sentenza, l'amministrazione tributaria applichi una disposizione nazionale che, al fine di garantire la riscossione efficace dell'IVA, imponga al destinatario della cessione di beni a titolo oneroso di cui trattasi nel procedimento principale un obbligo solidale di versare l'IVA dovuta dal fornitore di questi ultimi.

37 Occorre aggiungere che, come indicato, in sostanza, dal governo ceco, l'attuazione di una siffatta responsabilità solidale non pregiudica l'eventuale applicazione delle norme nazionali di diritto civile che disciplinano il rapporto tra il soggetto passivo, tenuto in solido a versare l'IVA, e il soggetto passivo normalmente debitore di tale imposta. Il giudice del rinvio conferma, in proposito, che il diritto ceco prevede che, in caso di pagamento dell'imposta dovuta dal debitore, il responsabile in solido possa esercitare un'azione di regresso nei confronti di quest'ultimo.

38 Al riguardo, tenuto conto degli elementi del fascicolo di cui dispone la Corte, dai quali risulta che la Verami, debitrice dell'imposta, è oggetto di una procedura di insolvenza, occorre rilevare che la decisione dell'amministrazione tributaria di applicare il meccanismo della responsabilità solidale, ai sensi della disposizione nazionale che recepisce l'articolo 205 della direttiva IVA, non può dipendere dalle possibilità di successo dell'azione di regresso che potrebbe intentare il responsabile in solido. Infatti, in caso contrario, l'applicazione di tale meccanismo potrebbe essere resa difficile al punto da pregiudicare un'efficace riscossione dell'IVA, dal momento che

l'amministrazione tributaria sarebbe tenuta a valutare a monte se il soggetto passivo che si prevede di designare come responsabile solidale otterrà il rimborso dell'importo dell'imposta pagata in luogo del debitore.

39 In secondo luogo, secondo una giurisprudenza costante, poiché la lotta contro evasioni, elusioni ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla direttiva IVA, spetta alle autorità e ai giudici nazionali negare il beneficio del diritto alla detrazione dell'IVA se è dimostrato, alla luce di elementi obiettivi, che tale diritto viene invocato in modo fraudolento o abusivo [v., in tal senso, sentenza del 24 novembre 2022, Finanzamt M (Portata del diritto alla detrazione dell'IVA), C-596/21, EU:C:2022:921, punto 34 e giurisprudenza citata].

40 La Corte ha dichiarato che il beneficio del diritto alla detrazione dell'IVA deve essere negato non solamente quando un'evasione sia commessa dal soggetto passivo stesso, ma anche qualora si dimostri che il soggetto passivo, al quale sono stati ceduti i beni posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con l'acquisto di tali beni, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione all'IVA, o perlomeno la agevolava. Infatti, un soggetto passivo siffatto deve essere considerato, ai fini della direttiva IVA, partecipante o agevolatore dell'evasione, e ciò indipendentemente dalla circostanza di trarre o meno beneficio dalla rivendita dei beni nell'ambito delle operazioni soggette a imposta da esso effettuate a valle, dal momento che in una tale situazione detto soggetto passivo collabora con gli autori dell'evasione e ne diviene complice [v., in tal senso, sentenza del 24 novembre 2022, Finanzamt M (Portata del diritto alla detrazione dell'IVA), C-596/21, EU:C:2022:921, punti 25 e 35 nonché giurisprudenza citata].

41 L'obbligo gravante sulle autorità e sui giudici nazionali di negare il diritto a detrazione quando il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione era parte di una frode persegue, in particolare, l'obiettivo di imporre ai soggetti passivi di assolvere le formalità che possono essere ragionevolmente richieste all'atto di qualsiasi operazione economica, al fine di assicurarsi che le operazioni da essi effettuate non li conducano a partecipare a un'evasione fiscale [sentenza del 24 novembre 2022, Finanzamt M (Portata del diritto alla detrazione dell'IVA), C-596/21, EU:C:2022:921, punto 39 e giurisprudenza citata].

42 Ne consegue che, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, in cui, come indicato dal giudice del rinvio, il destinatario della cessione di beni sapeva o avrebbe dovuto sapere che, nell'ambito delle operazioni di acquisto, partecipava a un'evasione fiscale, l'amministrazione tributaria era tenuta a negare a quest'ultimo il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte.

43 Resta da valutare, in terzo luogo, se sia possibile applicare, contemporaneamente, le due misure consistenti, da un lato, nell'imporre a un soggetto passivo destinatario di una cessione di beni a titolo oneroso, come la FAU, l'obbligo solidale, ai sensi di una disposizione nazionale che recepisce l'articolo 205 della direttiva IVA, di versare l'IVA non assolta dal soggetto passivo fornitore di tali beni e, dall'altro, nel negare il diritto alla detrazione dell'IVA che tale soggetto passivo destinatario ha pagato a detto fornitore.

44 Al riguardo, dato che, conformemente alla giurisprudenza della Corte citata ai punti 39 e 40 della presente sentenza, il soggetto passivo debitore dell'IVA non può far valere alcun diritto alla detrazione dell'IVA in casi di evasione, un siffatto diritto a detrazione non può, a fortiori, essere trasferito al soggetto passivo solidalmente tenuto al pagamento di detta imposta in forza della disposizione nazionale che recepisce l'articolo 205 della direttiva IVA (v., in tal senso, sentenza del 12 dicembre 2024, Dranken Van Eetvelde, C-331/23, EU:C:2024:1027, punto 45).

45 Ne consegue che, in una siffatta situazione di frode fiscale, il sistema previsto dalla direttiva IVA consente all'amministrazione tributaria di applicare autonomamente il diniego del diritto a detrazione dell'IVA e la responsabilità solidale in forza di tale articolo 205, senza che essa sia tenuta ad operare una scelta tra ciascuna di queste due misure.

46 Di conseguenza, la direttiva IVA non impedisce all'amministrazione tributaria di applicare dette misure nei confronti del medesimo soggetto passivo, di cui è pacifico che esso sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare a un'evasione dell'IVA, dal momento che la loro applicazione non lede il principio di proporzionalità.

47 Infatti, da un lato, come risulta dai punti da 39 a 42 della presente sentenza, il diniego del diritto alla detrazione dell'IVA che un soggetto passivo, in quanto destinatario di una cessione di beni, ha pagato al fornitore di tali beni costituisce un'applicazione corretta del sistema comune dell'IVA nel caso in cui tale soggetto passivo sapesse o avrebbe dovuto sapere che, con l'operazione di cui trattasi, partecipava a un'evasione fiscale.

48 Dall'altro lato, l'attuazione della responsabilità solidale, ai sensi dell'articolo 205 della direttiva IVA, in capo a detto soggetto passivo destinatario di tale cessione, comporta che quest'ultimo paghi l'imposta normalmente dovuta dal fornitore dei beni di cui trattasi, in una situazione in cui, in presenza di una siffatta evasione fiscale, l'amministrazione tributaria ritiene che l'applicazione di tale responsabilità consenta di garantire una riscossione efficace di tale imposta.

49 Occorre rilevare, al riguardo, che l'amministrazione tributaria può designare, in quanto responsabile in solido ai sensi dell'articolo 205 della direttiva IVA, un soggetto passivo che abbia già versato l'IVA pagando il prezzo dell'operazione gravata da quest'ultima (v., in tal senso, sentenza del 20 maggio 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punto 34). Ne consegue che la designazione di una persona, diversa dal soggetto passivo normalmente debitore dell'imposta, come tenuta in solido a versare tale imposta, in forza di detto articolo, non dipende dal fatto che tale persona abbia pagato l'IVA che le ha fatturato tale soggetto passivo e, di conseguenza, non dipende dal fatto che detta persona abbia o meno ottenuto il diritto alla detrazione dell'IVA.

50 Inoltre, il diniego del diritto a detrazione dell'IVA e la responsabilità solidale in forza di tale articolo 205 perseguono due obiettivi distinti e complementari, consistenti, rispettivamente, nella lotta contro l'evasione fiscale e nell'assicurare all'Erario una riscossione efficace dell'IVA presso i soggetti più idonei alla luce della situazione prevista, in particolare in una situazione di frode. Esigere dall'amministrazione tributaria che essa applichi alternativamente l'una o l'altra di tali misure la porterebbe a rinunciare, almeno parzialmente, a uno di questi due obiettivi, il che non può giustificarsi nel caso di soggetti passivi che sapevano o avrebbero dovuto sapere che partecipavano a un'evasione fiscale.

51 Come affermato dalla direzione finanziaria d'appello e dal governo ceco, la soluzione inversa, consistente nel non poter ritenere responsabili in solido, in forza dell'articolo 205 della direttiva IVA, i soggetti passivi ai quali il diritto alla detrazione dell'IVA è stato negato, comporterebbe che solo i soggetti passivi che agiscono in buona fede, che hanno il diritto di beneficiare della detrazione dell'IVA sulle loro operazioni imponibili, potrebbero essere designati, ai sensi di tale articolo, come tenuti in solido al pagamento dell'imposta dovuta dal soggetto passivo normalmente debitore di quest'ultima. Ne conseguirebbe che i soggetti passivi che hanno agito in buona fede sarebbero trattati in modo meno favorevole rispetto ai soggetti passivi che sapevano o avrebbero dovuto sapere di partecipare ad un'evasione fiscale.

52 Infine, come indicato dalla Commissione europea all'udienza dinanzi alla Corte, il fatto di imporre al soggetto passivo destinatario di una cessione di beni a titolo oneroso un'obbligazione solidale di versare l'IVA dovuta dal soggetto passivo fornitore di tali beni, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, non comporta un arricchimento senza causa dell'amministrazione tributaria. Infatti, negando, da un lato, al primo soggetto passivo il diritto alla detrazione dell'IVA in una situazione in cui quest'ultimo sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare a un'evasione fiscale, e designando, dall'altro, tale primo soggetto passivo come tenuto in solido a versare l'IVA dovuta dal secondo soggetto passivo, l'amministrazione tributaria si limita ad adottare misure idonee a consentirle di ottenere il versamento degli importi dell'IVA distinti che le sarebbero dovuti da tali due soggetti passivi.

53 Tenuto conto dell'insieme delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 205 della direttiva IVA, letto alla luce del principio di proporzionalità, deve essere interpretato nel senso che esso non osta a una prassi nazionale che impone al soggetto passivo, destinatario di una cessione di beni effettuata a titolo oneroso, un obbligo solidale di versare l'IVA dovuta dal fornitore di tali beni, anche qualora il diritto alla detrazione dell'IVA dovuta o assolta a monte sia stato negato al destinatario di tale cessione di beni per il motivo che esso sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare a una frode in materia di IVA.

Sulle spese

54 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

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

L'articolo 205 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva (UE) 2018/1695 del Consiglio, del 6 novembre 2018, letto alla luce del principio di proporzionalità,

dev'essere interpretato nel senso che:

esso non osta a una prassi nazionale che impone al soggetto passivo, destinatario di una cessione di beni effettuata a titolo oneroso, un obbligo solidale di versare l'imposta sul valore aggiunto (IVA) dovuta dal fornitore di tali beni, anche qualora il diritto alla detrazione dell'IVA dovuta o assolta a monte sia stato negato al destinatario di tale cessione di beni per il motivo che esso sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare a una frode in materia di IVA.

Firme