



Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATA GENERALE

JULIANE KOKOTT

del 19 dicembre 2024¹

Causa C-794/23

Finanzamt Österreich

contro

P GmbH

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa, Austria)]

«Domanda di pronuncia pregiudiziale – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Prestazione di servizi – Indicazione di un'IVA errata, eccessiva, sulla fattura – Fatture emesse nei confronti di persone non soggetti passivi che non sono legittimate alla detrazione dell'IVA pagata a monte – Responsabilità per il rischio di perdita di gettito fiscale – Individuazione delle fatture in relazione alle quali sussiste un rischio di perdita di gettito fiscale – Autonomia procedurale degli Stati membri – Onere della prova – Facoltà di stima delle autorità finanziarie – Criteri per una stima equa»

I. Introduzione

1. Il presente procedimento mostra che talvolta è meglio, in termini di economia processuale, non solo rispondere alla questione posta esplicitamente, bensì tentare di risolvere il problema visibilmente sotteso alla medesima, anche se il giudice del rinvio non l'ha espressamente sollevato.

2. La Corte aveva dichiarato, nell'ambito di un primo rinvio pregiudiziale, che una fattura relativa alla visita di un parco giochi al coperto emessa nei confronti di un consumatore finale non dà luogo ad un debito d'imposta se nella fattura era indicato un importo di IVA errato ed eccessivo². In tal caso, infatti, non sussisterebbe un rischio di perdita di gettito fiscale in conseguenza di una detrazione indebita da parte di tali clienti. Poiché, tuttavia, non si può mai escludere, in realtà, che tra i numerosi visitatori del parco giochi vi fosse eventualmente anche un soggetto passivo (imprenditore), potendo pertanto verificarsi effettivamente un rischio di perdita di gettito fiscale, occorre chiedersi quale sia la linea di demarcazione tra queste due fattispecie. Tale questione si pone a maggior ragione in quanto l'identità dei clienti – più di 20 000 nel caso in esame – nei contratti di massa della vita quotidiana non viene solitamente annotata dall'impresa che effettua la prestazione.

¹ Lingua originale: il tedesco.

² Sentenza dell'8 dicembre 2022, Finanzamt Österreich (IVA fatturata erroneamente ai consumatori finali) (C-378/21, EU:C:2022:968).

3. Dal momento che tale problema è stato tuttavia trattato solo nelle conclusioni³, ma non nella sentenza, la Corte viene interpellata adesso dal giudice di grado successivo, nello stesso procedimento nazionale, circa le modalità e i criteri sulla scorta dei quali le due fattispecie devono essere distinte l'una dall'altra.

II. Contesto normativo

A. Diritto dell'Unione

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

5. L'articolo 193 della direttiva IVA indica chi è il debitore dell'IVA:

«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».

6. L'articolo 168 della direttiva IVA, riguarda la portata del diritto a detrazione e così dispone:

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

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

7. L'articolo 203 della direttiva IVA prevede l'esposizione in fattura dell'imposta dovuta.

«L'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura».

8. L'articolo 220, paragrafo 1, della direttiva IVA, dispone l'obbligo di emissione della fattura:

«Ogni soggetto passivo assicura che sia emessa una fattura, da lui stesso, dall'acquirente o dal destinatario o, in suo nome e per suo conto, da un terzo, nei casi seguenti:

1) per le cessioni di beni o le prestazioni di servizi che effettua nei confronti di un altro soggetto passivo o di un ente non soggetto passivo; (...)».

³ Conclusioni dell'avvocato generale Kokott nella causa Finanzamt Österreich (IVA fatturata erroneamente ai consumatori finali) (C-378/21, EU:C:2022:657).

⁴ Direttiva del Consiglio del 28 novembre 2006 (GU 2006, L 347, pag. 1) nella versione vigente nell'anno di riferimento (2019), quindi come da ultimo modificata dalla direttiva 2018/2057 del Consiglio del 20 dicembre 2018 (GU 2018, L 329, pag. 3).

B. Diritto austriaco

9. L'articolo 11, paragrafo 1, punto 1, del Bundesgesetz über die Besteuerung der Umsätze (Umsatzsteuergesetz 1994) [legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari del 1994; in prosieguo: l'«UStG»], disciplina l'obbligo di emissione di fattura:

«L'imprenditore, qualora effettui operazioni ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, è legittimato ad emettere fatture. Se effettua tali operazioni per l'impresa di un altro soggetto o per una persona giuridica che non sia imprenditore, egli è obbligato ad emettere fatture. Se effettua una prestazione imponibile di contratto d'opera con materia fornita dal prestatore con riguardo a un bene immobile per un non imprenditore, egli è obbligato ad emettere fatture. L'imprenditore deve ottemperare all'obbligo di emettere una fattura entro sei mesi dall'esecuzione dell'operazione».

10. L'articolo 11, paragrafo 6, dell'UStG, riguarda le fatture di modico valore e stabilisce quanto segue:

«Per le fatture il cui importo totale non superi i 400 euro, sono sufficienti le seguenti indicazioni, oltre alla data di emissione:

1. il nome e l'indirizzo dell'imprenditore che ha effettuato la cessione o ha fornito la prestazione;
2. la quantità e la denominazione commerciale usuale dei beni ceduti o il tipo e l'entità di altra prestazione;
3. la data della cessione o di altra prestazione o il periodo di riferimento della prestazione;
4. l'ammontare risultante dalla somma del corrispettivo con l'importo dell'imposta relativa alla cessione o ad altra prestazione, e
5. l'aliquota dell'imposta».

11. L'articolo 11, paragrafo 12, dell'UStG, riguarda l'imposta dovuta nel caso di esposizione indebita dell'imposta e così recita:

«Se nella fattura per la cessione o altra prestazione l'imprenditore ha indicato separatamente un importo di imposta non dovuto per l'operazione ai sensi della presente legge federale, egli è tenuto a versare tale importo in base alla fattura, qualora non ne effettui la conseguente rettifica nei confronti del cessionario o del destinatario dell'altra prestazione. In caso di rettifica si applica *mutatis mutandis* l'articolo 16, paragrafo 1».

III. Fatti e procedimento pregiudiziale

12. La P GmbH è una società a responsabilità limitata di diritto austriaco. Essa gestisce un parco giochi al coperto. Nel 2019, anno di riferimento, la P GmbH applicava al corrispettivo per i suoi servizi (biglietti d'ingresso nel parco giochi al coperto) l'aliquota ordinaria austriaca del 20%. In realtà, nel suddetto anno di riferimento tali servizi erano però soggetti all'aliquota ridotta del 13% (una delle aliquote ridotte vigenti nell'anno di riferimento in Austria ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, della direttiva IVA).

13. Al momento del pagamento del corrispettivo da parte dei clienti, la P GmbH emetteva ricevute del registratore di cassa, le quali costituiscono fatture di modico valore ai sensi dell'articolo 11, paragrafo 6, dell'UStG del 1994 (fatture semplificate ai sensi dell'articolo 238 in combinato disposto con l'articolo 226 ter della direttiva IVA). Nell'anno di riferimento, il 2019, la P GmbH emetteva un totale di 22 557 fatture. La P GmbH rettificava la propria dichiarazione IVA per l'anno 2019 al fine di ottenere dal Finanzamt (amministrazione finanziaria) il rimborso dell'IVA pagata in eccesso. L'amministrazione finanziaria rifiutava il rimborso, in quanto la P GmbH non avrebbe rettificato le fatture e, inoltre, il rimborso dell'imposta non dovuta per legge comporterebbe un suo arricchimento senza causa.

14. La P GmbH impugnava detta decisione. Il Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze, Austria) competente per l'impugnazione sottoponeva alla Corte due questioni pregiudiziali ai sensi dell'articolo 267 TFUE. La Corte ha risposto soltanto alla prima questione e ha dichiarato che l'articolo 203 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che un soggetto passivo, il quale abbia prestato un servizio e abbia indicato nella propria fattura un importo di IVA calcolato sulla base di un'aliquota errata, non è debitore, ai sensi di tale disposizione, della parte dell'IVA erroneamente fatturata qualora non vi sia alcun rischio di perdita di gettito fiscale in quanto i destinatari di tale servizio sono esclusivamente consumatori finali non legittimati alla detrazione dell'IVA pagata a monte⁵.

15. Con la decisione attualmente impugnata dinanzi al Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa, Austria), il Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze) ha modificato l'avviso di accertamento dell'imposta sul valore aggiunto del 2019. Il Bundesfinanzgericht è partito dal presupposto che avessero usufruito delle prestazioni della P GmbH «(quasi) esclusivamente» clienti che, in quanto consumatori finali, non avrebbero potuto far valere il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte. Poiché, tuttavia, non sarebbe del tutto escluso che taluni clienti della P GmbH (a ragione o a torto) abbiano proceduto ad una detrazione dell'IVA assolta a monte dalle fatture, occorrerebbe procedere ad una stima. A causa della fortissima probabilità che le prestazioni della P GmbH siano state effettuate per uso privato dei clienti, il Bundesfinanzgericht ha stimato che un debito d'imposta in base alla contabilità sussista per lo 0,5% del fatturato globale. Con riferimento alle ricevute emesse (22 557 fatture in totale), ciò riguarderebbe 112 fatture circa, dalle quali (a ragione o a torto) sarebbe stata detratta l'IVA pagata a monte.

16. Il ricorso per Revision dell'amministrazione finanziaria è diretto avverso tale sentenza. Esso sostiene che la sentenza impugnata si discosti dalla giurisprudenza della Corte di giustizia. Dalla sentenza della Corte non sarebbe desumibile una suddivisione, basata su una stima, tra consumatori finali, da un lato, e soggetti passivi, dall'altro, i quali sarebbero legittimati alla detrazione dell'IVA pagata a monte.

17. Dal momento che la risposta della Corte nel precedente procedimento pregiudiziale è stata espressamente fondata sulla circostanza che la totalità della clientela della P GmbH fosse costituita da consumatori finali non legittimati alla detrazione dell'IVA, non è chiaro, secondo il giudice del rinvio, cosa debba valere se anche solo una minima parte della clientela della P GmbH fosse costituita da persone che sono soggetti passivi. Un rischio di perdita di gettito fiscale non sarebbe pertanto escluso (quantomeno, non nella sua totalità).

⁵ Sentenza dell'8 dicembre 2022, Finanzamt Österreich (IVA fatturata erroneamente ai consumatori finali) (C-378/21, EU:C:2022:968, punto 25).

18. Di conseguenza, il Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa) ha sospeso il procedimento e ha sottoposto alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali ai sensi dell'articolo 267 TFUE:

- 1) Se l'articolo 203 della [direttiva IVA] debba essere interpretato nel senso che un soggetto passivo, il quale abbia effettuato una prestazione e abbia indicato nella propria fattura un importo di imposta sul valore aggiunto (IVA) calcolato sulla base di un'aliquota errata, non è debitore, ai sensi di tale disposizione, della parte dell'IVA erroneamente fatturata qualora la prestazione indicata nella concreta fattura sia stata fornita ad un soggetto non passivo, anche laddove il suddetto soggetto passivo abbia fornito ulteriori prestazioni equivalenti ad altri soggetti passivi.
- 2) Se per «consumatore finale non legittimato alla detrazione dell'IVA pagata a monte» ai sensi della sentenza della Corte dell'8 dicembre 2022, C-378/21, debba intendersi unicamente un soggetto non passivo oppure anche un soggetto passivo che si avvalga della prestazione concreta unicamente a fini privati (oppure ad altri fini che non legittimino alla detrazione dell'IVA) e non abbia pertanto diritto alla detrazione.
- 3) Sulla base di quali criteri debba essere stabilito, nel caso di una fattura semplificata ai sensi dell'articolo 238 della direttiva 2006/112/CE, quali siano le fatture in relazione alle quali (se del caso nell'ambito di una stima) il soggetto passivo non è debitore dell'IVA erroneamente fatturata, in quanto non sussiste alcun rischio di perdita di gettito fiscale.

19. Nel procedimento dinanzi alla Corte, la Repubblica d'Austria, la Repubblica federale tedesca, il Portogallo e la Commissione europea hanno presentato osservazioni scritte. Ai sensi dell'articolo 76, paragrafo 2, del regolamento di procedura, la Corte ha deciso di non tenere un'udienza di discussione.

IV. Valutazione giuridica

A. Sulle questioni pregiudiziali e sullo svolgimento dell'indagine

20. Le prime due questioni si riferiscono, in sostanza, all'interpretazione dell'articolo 203 della direttiva IVA e all'esistenza di un debito d'imposta a causa di una fattura errata (con un'IVA eccessiva) e possono essere risolte in maniera estremamente semplice (al riguardo, si veda *sub B.*).

21. La terza questione verte su un problema decisivo per la prassi: si chiede come debba essere trattato un numero elevato di fatture errate (nella specie un totale di 22 557), in relazione alle quali, a causa dell'oggetto della prestazione, si può partire dal presupposto che la maggior parte delle medesime è stata emessa nei confronti di consumatori finali non soggetti passivi. Dal momento che solo nel caso delle fatture emesse nei confronti di soggetti passivi può verificarsi un rischio di perdita di gettito fiscale, devono essere chiariti i criteri che consentono l'identificazione di siffatte fatture. Solo in tal caso, infatti, può sorgere un debito d'imposta ai sensi dell'articolo 203 della direttiva IVA.

22. Mentre la prima domanda di pronuncia pregiudiziale si fonda ancora sull'assunto che i clienti siano stati esclusivamente consumatori finali, la seconda domanda di pronuncia pregiudiziale si basa sul fatto che una parte delle fatture sia stata senz'altro emessa anche nei confronti di soggetti passivi, i quali potrebbero eventualmente essersi avvalsi, con tali fatture, di una detrazione troppo

alta dell'IVA pagata a monte. Il giudice di primo grado, in seguito al suo rinvio pregiudiziale – probabilmente a causa della lettura delle mie conclusioni⁶ – ha fatto una stima di tale quota (0,5%) e ha accertato per circa 112 delle 22 557 fatture un debito d'imposta ai sensi dell'articolo 203 della direttiva IVA. Il giudice del rinvio si interroga adesso sui criteri di diritto dell'Unione applicabili ad una siffatta stima (al riguardo *sub C.*).

B. Sulla prima e sulla seconda questione (debito d'imposta ai sensi dell'articolo 203 della direttiva IVA)

23. Il fatto che l'imposta dovuta ai sensi dell'articolo 203 della direttiva IVA si riferisca anche all'IVA indicata separatamente in maniera indebita (a un livello troppo elevato) nelle fatture di modico valore sembra pacifico. Ciò è in linea, infatti, con la precedente giurisprudenza della Corte relativa alla finalità dell'articolo 203 della direttiva IVA. Tale finalità consiste nell'eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale che può derivare da una detrazione ingiustificata da parte del destinatario della fattura sulla base della stessa fattura⁷.

24. Il diritto a detrazione è certamente limitato alle imposte corrispondenti a un'operazione soggetta all'IVA⁸; tuttavia, il rischio di perdita di gettito fiscale persiste fintantoché il destinatario di una fattura che esponga indebitamente l'IVA possa utilizzarla per esercitare detto diritto ai sensi dell'articolo 168 della direttiva IVA⁹. Non può infatti escludersi che l'amministrazione finanziaria non sia in grado di accertare tempestivamente se considerazioni di diritto sostanziale ostino all'esercizio del diritto a detrazione formalmente concesso.

25. L'articolo 203 della direttiva IVA mira quindi, per il caso di un'indicazione indebita (eccessiva) dell'IVA, a creare un sincronismo tra la detrazione operata dal *destinatario* della fattura e l'imposta dovuta da *colui che ha emesso* detta fattura, analoga a quella che si verificherebbe, di norma, per il prestatore e il destinatario della prestazione nel caso di una fattura corretta¹⁰. Secondo la formulazione dell'articolo 203 della direttiva IVA, non è necessario, a tal riguardo, che il destinatario della fattura abbia effettivamente esercitato il diritto a detrazione. È sufficiente che esista il rischio del suo esercizio. È al riguardo irrilevante, in linea di principio, che la detrazione sia stata effettuata correttamente oppure erroneamente.

26. L'articolo 203 disciplina in tal misura una fattispecie di rischio. Esso riguarda pertanto solo le fatture (e dunque anche le fatture di modico valore) emesse nei confronti di un soggetto passivo. Come emerge dall'articolo 168 della direttiva IVA, infatti, solo un soggetto passivo (probabilmente) è formalmente legittimato alla detrazione.

⁶ Conclusioni dell'avvocato generale Kokott nella causa Finanzamt Österreich (IVA fatturata erroneamente ai consumatori finali) (C-378/21, EU:C:2022:657, paragrafo 41), in cui già allora ho richiamato la possibilità di una stima.

⁷ In tal senso, espressamente, sentenze dell'8 dicembre 2022, Finanzamt Österreich (IVA fatturata erroneamente ai consumatori finali) (C-378/21, EU:C:2022:968, punto 20); del 18 marzo 2021, P (Carte carburante) (C-48/20, EU:C:2021:215, punto 27); dell'8 maggio 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punto 32); dell'11 aprile 2013, Rusedespred (C-138/12, EU:C:2013:233, punto 24); del 31 gennaio 2013, Stroy trans (C-642/11, EU:C:2013:54, punto 32); del 31 gennaio 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punti 35 e 36), e del 18 giugno 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punto 28 e segg.).

⁸ Sentenza del 13 dicembre 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punto 13).

⁹ In tal senso, espressamente, sentenza del 18 giugno 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punto 28 e segg.), con riferimento alla sentenza del 19 settembre 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punto 57). V. anche sentenza dell'8 dicembre 2022, Finanzamt Österreich (IVA fatturata erroneamente ai consumatori finali) (C-378/21, EU:C:2022:968, punto 21).

¹⁰ V. a tal riguardo anche le mie conclusioni nella causa EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:35, paragrafo 31 e segg.) e nella causa Finanzamt Österreich (IVA fatturata erroneamente ai consumatori finali) (C-378/21, EU:C:2022:657, paragrafo 32).

27. La questione della portata concreta del diritto a detrazione di un soggetto passivo è, per contro, una questione sostanziale, e la sua soluzione dipende, ad esempio, dall'utilizzo della prestazione percepita. Il tipo di utilizzo lascia tuttavia impregiudicata la possibilità (astratta) della detrazione e pertanto anche la responsabilità oggettiva per rischio ai sensi dell'articolo 203 della direttiva IVA.

28. In linea con le affermazioni della Commissione e diversamente da quanto ritenuto dalla Germania e dall'Austria nelle loro osservazioni scritte, l'articolo 203 della direttiva IVA riguarda pertanto anche quelle fatture emesse nei confronti di soggetti passivi i quali, a causa dell'utilizzo della prestazione per fini privati, non hanno, sotto il profilo sostanziale, alcun diritto a detrazione. Lo stesso vale per prestazioni a favore di soggetti passivi ai quali, a causa delle loro operazioni a valle esenti, non spetta parimenti, sotto il profilo sostanziale, alcun diritto a detrazione.

29. Tale interpretazione è, da un lato, praticabile, in quanto essa fa riferimento esclusivamente alla qualità del destinatario della fattura (soggetto passivo o no), e, dall'altro, tiene conto del carattere di fattispecie di rischio dell'articolo 203 della direttiva IVA. In entrambi i casi non può escludersi, infatti, che – come già dichiarato dalla Corte¹¹ – l'amministrazione finanziaria non sia in grado di accertare tempestivamente se considerazioni di diritto sostanziale ostino all'esercizio del diritto a detrazione formalmente concesso ad un soggetto passivo.

30. Ho già illustrato in maniera dettagliata¹² il motivo per cui – come affermato anche dalla Germania, al contrario dell'Austria – non è possibile desumere dall'articolo 203 della direttiva IVA un «effetto di contaminazione» da una fattura ad un'altra. Pur non potendosi escludere un certo rischio in singoli casi – in quanto la fattura potrebbe essere stata emessa anche nei confronti di un soggetto passivo¹³ –, ciò non significa che l'imposta dovuta di cui all'articolo 203 della direttiva IVA si estenda a tutte le fatture (nella specie 22 557).

31. Una siffatta «idea di contaminazione» è estranea alla normativa in materia di IVA. L'imposta dovuta di cui all'articolo 203 della direttiva IVA si riferisce alla singola fattura errata, come sottolineato correttamente anche dalla Commissione. Inoltre, un siffatto «effetto di contaminazione» sarebbe discutibile anche alla luce del principio di proporzionalità.

32. Di conseguenza, alla prima e alla seconda questione può essere data la seguente risposta: una persona (nella specie, la P GmbH) non è debitrice dell'IVA ai sensi dell'articolo 203 della direttiva IVA in relazione alle fatture errate emesse nei confronti di un soggetto non passivo, anche qualora essa abbia emesso ulteriori fatture errate nei confronti di altri soggetti passivi (è irrilevante, al riguardo, se essi, sotto il profilo sostanziale, siano legittimati alla detrazione integralmente, in parte, o non lo siano affatto), in relazione alle quali la stessa è debitrice dell'IVA ai sensi dell'articolo 203 della direttiva IVA.

¹¹ In tal senso, espressamente, sentenza del 18 giugno 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punto 29), con riferimento alla sentenza del 19 settembre 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punto 57).

¹² Le mie conclusioni nella causa Finanzamt Österreich (IVA fatturata erroneamente ai consumatori finali) (C-378/21, EU:C:2022:657, paragrafo 38 e segg.).

¹³ Rimando al mio esempio nelle mie conclusioni nella causa Finanzamt Österreich (IVA fatturata erroneamente ai consumatori finali) (C-378/21, EU:C:2022:657, paragrafo 39): un fotografo lavoratore autonomo visita questo parco giochi al coperto con suo figlio per scattare fotografie che lo stesso impiega successivamente nel suo studio a fini pubblicitari.

C. Sull'imposta dovuta ai sensi dell'articolo 203 della direttiva IVA nel caso in cui non possa escludersi il rischio di perdita di gettito fiscale (terza questione)

1. Osservazioni generali

33. Come appena illustrato, l'imposta dovuta ai sensi dell'articolo 203 della direttiva si riferisce alla singola fattura errata emessa nei confronti di un soggetto passivo. Così, la questione verte «unicamente» sulle modalità di individuazione di siffatta fattura nel caso di una pluralità di fatture, in particolare qualora – come nel presente caso di un esercizio commerciale rivolto a un grande pubblico – l'identità dei destinatari della fattura non sia nota. Si tratta, in definitiva, di una questione relativa all'onere di esporre e provare i fatti nel procedimento tributario. In relazione a tale questione non sono ravvisabili, nella direttiva IVA, disposizioni concrete. Neanche dall'articolo 273 della direttiva IVA (facoltà degli Stati membri di introdurre altri obblighi che essi ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni) sono desumibili disposizioni al riguardo, diversamente da quanto sembra ritenere il Portogallo nelle sue osservazioni scritte.

34. Ad un esame più approfondito, tuttavia, la direttiva IVA consente senz'altro, in determinati casi, di ignorare certe fattispecie di scarsa entità. In tal senso, ad esempio in sede di determinazione dell'equa ripartizione della detrazione dell'IVA pagata a monte (*prorata* di detrazione) ai sensi dell'articolo 173, paragrafo 2, lettera e), della direttiva IVA, può essere previsto che importi di modica entità non vengano presi in considerazione. Anche se tale disposizione non è pertinente nella specie, essa mostra tuttavia che la direttiva IVA parte dal presupposto, per le questioni concernenti la suddivisione di più operazioni in diverse sottospecie, della possibile irrilevanza di importi di modica entità. Anche ciò potrebbe essere dovuto al principio di proporzionalità.

2. Autonomia procedurale degli Stati membri

35. In definitiva, l'individuazione esatta delle fatture in relazione alle quali sussiste un rischio di perdita di gettito fiscale e di quelle per le quali tale rischio è escluso, è, tuttavia, una questione relativa all'onere di esporre e provare i fatti nel procedimento tributario del rispettivo Stato membro.

36. In assenza di una corrispondente disciplina nella direttiva IVA, la configurazione di siffatto onere di esposizione e di prova rientra – come sottolineato sia dalla Germania sia dalla Commissione – nella competenza degli Stati membri (principio dell'autonomia procedurale)¹⁴. Peraltro, le modalità attinenti alla configurazione dell'onere di esporre e provare i fatti non devono essere meno favorevoli di quelle che riguardano situazioni analoghe di natura interna (principio di equivalenza). Elementi che depongano in tal senso non sussistono, sebbene l'Austria, nelle sue osservazioni, non si sia purtroppo espressa in alcun modo sul punto.

¹⁴ Sentenze del 18 giugno 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punto 35); del 6 novembre 2003, Karageorgou e a. (da C-78/02 a C-80/02, EU:C:2003:604, punto 49); del 19 settembre 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punto 49), e del 13 dicembre 1989, Genius (C-342/87, EU:C:1989:635, punto 18), sulla fattispecie equiparabile nel caso di una rettifica di fatture.

37. Inoltre, tali modalità non devono essere strutturate in modo da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (principio di effettività)¹⁵. Quest'ultimo aspetto significa anche, nell'ambito di applicazione della direttiva IVA, che gli Stati membri sono tenuti ad esercitare siffatta competenza di configurare dette modalità nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali e, segnatamente, nel rispetto dei principi di proporzionalità e di neutralità fiscale¹⁶.

38. Solitamente, il procedimento amministrativo di diritto pubblico (di cui fa parte il diritto tributario) è caratterizzato dal principio dell'impulso d'ufficio. Ciò significa che, in linea di principio, le autorità finanziarie accertano i fatti d'ufficio. Di norma, nel diritto tributario ciò viene integrato da diversi obblighi di collaborazione del soggetto passivo. Minore è la misura in cui egli adempie ai suoi obblighi di collaborazione, maggiormente limitato è il dovere di indagine dell'amministrazione finanziaria. Da (entrambe) le domande di pronuncia pregiudiziale non risulta, tuttavia, che alla P GmbH sia addebitabile una qualsivoglia mancanza, cosicché spetta all'amministrazione finanziaria, in linea di principio, accertare i fatti.

39. Qualora i fatti non possano essere chiariti con sufficiente certezza, si applicano le norme in materia di onere della prova oggettivo. In forza di queste ultime, l'onere della prova oggettivo in relazione a fatti generatori dell'imposta e a fatti che incrementano l'imposta incombe, di norma, all'amministrazione finanziaria, laddove il soggetto passivo abbia adempiuto ai suoi obblighi di collaborazione, mentre l'impossibilità di dimostrare fatti che contribuiscono a ridurre l'imposta va a scapito del soggetto passivo.

40. Se, tuttavia, fatture errate emesse nei confronti di persone che non sono soggetti passivi non danno luogo a un debito d'imposta ai sensi dell'articolo 203 della direttiva IVA, in quanto non sussiste alcun rischio di perdita di gettito fiscale¹⁷, solo fatture errate emesse nei confronti di soggetti passivi possono allora dare luogo a un debito d'imposta ai sensi dell'articolo 203 della direttiva IVA.

41. Di conseguenza, l'amministrazione finanziaria deve accertare, in linea di principio, quante delle fatture per la visita di un parco giochi al coperto siano state emesse nei confronti di soggetti passivi, per poter affermare l'esistenza di un debito d'imposta ai sensi dell'articolo 203 della direttiva IVA. Dal momento che, peraltro, il diritto tributario è caratterizzato dalla gestione di un numero estremamente elevato di operazioni, soggetti passivi e atti amministrativi (cosiddette procedure di massa), è del tutto consueto, negli Stati membri¹⁸, che l'amministrazione finanziaria possa stimare le basi imponibili qualora esse non possano essere quantificate.

¹⁵ Sentenze del 9 settembre 2021, GE Auto Service Leasing (C-294/20, EU:C:2021:723, punto 59); del 16 luglio 2020, UR (Assoggettamento degli avvocati all'IVA) (C-424/19, EU:C:2020:581, punto 25); del 4 marzo 2020, Telecom Italia (C-34/19, EU:C:2020:148, punto 58); del 10 luglio 2014, Impresa Pizzarotti (C-213/13, EU:C:2014:2067, punto 54); del 24 ottobre 2013, Rafinăria Steaua Română (C-431/12, EU:C:2013:686, punto 20); del 21 gennaio 2010, Alstom Power Hydro (C-472/08, EU:C:2010:32, punto 17), e del 3 settembre 2009, Fallimento Olimpiclub (C-2/08, EU:C:2009:506, punto 24).

¹⁶ In tal senso già anche: sentenze del 16 maggio 2024, Slovenské Energetické Strojárne (C-746/22, EU:C:2024:403, punto 51 e segg.); del 29 febbraio 2024, Consortium Remi Group (C-314/22, EU:C:2024:183, punto 84 e segg.), e del 13 ottobre 2022, HUMDA (C-397/21, EU:C:2022:790, punto 39 e segg.).

¹⁷ Sentenza dell'8 dicembre 2022, Finanzamt Österreich (IVA fatturata erroneamente ai consumatori finali) (C-378/21, EU:C:2022:968).

¹⁸ In Germania, l'articolo 162, paragrafo 1, dell'Abgabenordnung (codice delle imposte), prevede espressamente una facoltà di stima degli Stati membri. In Italia, l'articolo 62 sexies, terzo comma, e l'articolo 62 bis del decreto-legge n. 331/93, convertito con la legge del 29 ottobre 1993, n. 427, consentiva di accertare induttivamente (ossia di stimare) il fatturato totale di un'impresa. In Austria, l'articolo 184 del Bundesabgabenordnung (codice federale delle imposte) disciplina una corrispondente facoltà di stima.

3. *Facoltà di stima dell'amministrazione finanziaria e diritto dell'Unione*

42. A ciò non osta – come sottolineato correttamente anche dalla Commissione – il diritto dell'Unione. È necessario, tuttavia, che tale facoltà di stima venga esercitata in conformità ai principi di neutralità dell'imposta e di proporzionalità¹⁹.

43. In relazione alla stima del volume d'affari di un soggetto passivo, la Corte ha statuito²⁰ «che la direttiva IVA nonché i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che non ostano ad una normativa nazionale (...) che consenta all'Amministrazione finanziaria, a fronte di gravi divergenze tra i redditi dichiarati ed i redditi stimati sulla base di studi di settore, di ricorrere ad un metodo induttivo (...) al fine di accertare il volume d'affari realizzato dal contribuente».

44. Di altro non si tratta se non di una stima del volume d'affari, in quanto la dichiarazione IVA del soggetto passivo era, secondo l'amministrazione finanziaria, priva di credibilità. Il presupposto è, tuttavia – sempre secondo la Corte –, che «tale normativa e la sua applicazione permettano al contribuente stesso, nel rispetto dei principi di neutralità fiscale, di proporzionalità nonché del diritto di difesa, di contestare, sulla base di tutte le prove contrarie di cui disponga, le risultanze derivanti da tale metodo».

45. Il principio di proporzionalità impedisce che il fine (riscossione dell'imposta in forza di una responsabilità oggettiva per rischio) giustifichi i mezzi (stima secondo cui tutte le fatture sono state emesse nei confronti di soggetti passivi).

46. Al riguardo, le circostanze complessive del singolo caso concreto, nella specie il fatto che i clienti di un parco giochi al coperto sono probabilmente di rado soggetti passivi ai sensi della normativa in materia di IVA, rivestono un'importanza determinante. Come già affermato dalla Corte, una stima del volume d'affari deve essere esatta, affidabile ed aggiornata²¹. Lo stesso vale anche per la stima delle fatture con potenziale di rischio. La stima deve rispecchiare la realtà della vita e la comune esperienza di vita, ragion per cui, ad esempio, una stima del 50% pare, nella specie, eccessiva.

47. Il sistema comune d'imposta sul valore aggiunto garantisce «la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle stesse, purché queste siano di per sé soggette all'IVA»²². Di conseguenza, nel diritto in materia di IVA, il principio di neutralità esige che l'impresa, in quanto collettore d'imposta per conto dello Stato, debba essere sgravata, in linea di massima, dall'onere finale dell'IVA²³, nella misura in cui l'attività imprenditoriale sia diretta essa stessa (in linea di principio) alla realizzazione di operazioni imponibili²⁴. Ciò avviene nel caso di specie.

¹⁹ Sentenza del 21 novembre 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punto 37) che cita la sentenza del 5 ottobre 2016, Maya Marinova (C-576/15, EU:C:2016:740, punto 44).

²⁰ Sentenza del 21 novembre 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punto 46).

²¹ Sentenza del 21 novembre 2018, Fontana (C-648/16, EU:C:2018:932, punto 42 – è vero che essa parla di «determinazione induttiva del volume d'affari»; tuttavia, ciò non è altro, a mio avviso, che una parafrasi per una stima).

²² Sentenze del 28 febbraio 2018, Imofloresmira – Investimentos Imobiliários (C-672/16, EU:C:2018:134, punto 38); del 13 marzo 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punto 41); del 3 marzo 2005, Fini H (C-32/03, EU:C:2005:128, punto 25 e la giurisprudenza ivi citata), e del 14 febbraio 1985, Rompelman (268/83, EU:C:1985:74, punto 19).

²³ Giurisprudenza costante, v. ad esempio sentenze del 13 marzo 2008, Securenta (C-437/06, EU:C:2008:166, punto 25), e del 1° aprile 2004, Bockemühl (C-90/02, EU:C:2004:206, punto 39).

²⁴ V. le sentenze del 13 marzo 2014, Malburg (C-204/13, EU:C:2014:147, punto 41); del 15 dicembre 2005, Centralan Property (C-63/04, EU:C:2005:773, punto 51); del 21 aprile 2005, HE (C-25/03, EU:C:2005:241, punto 57), e le mie conclusioni nella causa Di Maura (C-246/16, EU:C:2017:440, paragrafo 42).

48. Nel caso della redazione di fatture errate, contenenti un'IVA eccessiva, il principio di neutralità è garantito dalla possibilità, che spetta agli Stati membri prevedere, di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, purché l'emittente della fattura dimostri la propria buona fede o abbia, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale²⁵. Ciò verrebbe compromesso tuttavia, da una stima eccessiva. Pertanto, dal principio di neutralità e dal principio di proporzionalità consegue che, in un caso come quello in oggetto, in cui, secondo l'esperienza comune di vita, tra i clienti della P GmbH vi sono pochi soggetti passivi, l'amministrazione finanziaria può procedere ad una stima solo con prudenza.

49. Criteri concreti per una stima della quota delle fatture che implicano un rischio di perdita di gettito fiscale si evincono pertanto – come riconosciuto correttamente dal Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze) nella sua decisione impugnata – dal tipo di prestazione e dalla cerchia di clienti tipica. Nel caso di prestazioni di cui usufruiscono solitamente soggetti passivi, si può procedere ad una stima più generosa qualora colui che ha emesso la fattura non riesca a fornire elementi che indichino il motivo per cui una certa percentuale delle fatture è stata emessa nei confronti di persone che non sono soggetti passivi. Nel caso di prestazioni come quelle in oggetto, fornite prevalentemente a persone che non sono soggetti passivi, occorre procedere ad una stima più prudente qualora l'amministrazione finanziaria non riesca a fornire elementi che indichino il motivo per cui una parte delle fatture è stata effettivamente emessa nei confronti di soggetti passivi.

50. Eventualmente, anche un campionamento effettuato *a posteriori* – nell'arco di una giornata viene chiesto a tutti i visitatori se essi siano registrati come soggetti passivi ai fini dell'IVA – può fornire elementi di riferimento per tale stima. In ultima analisi, tuttavia, si tratta di una valutazione dei fatti e delle prove nel singolo caso concreto, la quale incombe al giudice nazionale. L'assunto del Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze) nella sua sentenza impugnata, secondo cui solo lo 0,5% delle prestazioni è stato fornito a soggetti passivi, non è in ogni caso, a mio avviso, irragionevole, e non sembra neanche eccessivo.

51. Sarebbe ipotizzabile anche un cosiddetto supplemento di sicurezza (ad esempio del 5%), al fine di escludere qualsivoglia rischio di perdita di gettito fiscale. Tale supplemento dovrebbe tuttavia tenere conto anche dell'identità di colui che ha causato il rischio «da assicurare». Qualora l'errore in sede di redazione della fattura sia infatti dovuto ad affermazioni errate dell'amministrazione finanziaria stessa, oppure sia la conseguenza di una giurisprudenza modificata solo in un momento successivo, siffatto errore, e dunque anche il possibile rischio di perdita di gettito fiscale, esulano dalla sfera di colui che ha emesso la fattura. Dal momento che quest'ultimo – come constatato correttamente dalla Corte – opera unicamente come collettore di un'imposta di un terzo per conto dello Stato, un supplemento per la sicurezza non avrebbe motivo di essere. Per contro, qualora l'imprenditore abbia commesso un errore in sede di determinazione dell'aliquota corretta, il rischio di perdita di gettito fiscale può senz'altro essere preso in considerazione nell'ambito della stima tramite un supplemento per la sicurezza.

²⁵ Sentenza del 2 luglio 2020, Terracult (C-835/18, EU:C:2020:520, punto 28); dell'8 maggio 2019, EN.SA. (C-712/17, EU:C:2019:374, punto 33); del 31 gennaio 2013, LVK (C-643/11, EU:C:2013:55, punto 37); del 18 giugno 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punto 37); del 6 novembre 2003, Karageorgou e a. (da C-78/02 a C-80/02, EU:C:2003:604, punto 50), e del 19 settembre 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel (C-454/98, EU:C:2000:469, punto 58).

V. Conclusione

52. Propongo pertanto alla Corte di rispondere nei seguenti termini alle questioni pregiudiziali poste dal Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa, Austria):

- 1) Una persona non è debitrice dell'IVA ai sensi dell'articolo 203 della direttiva IVA per le fatture errate emesse nei confronti di un soggetto non passivo, anche qualora essa abbia emesso ulteriori fatture errate nei confronti di altri soggetti passivi in relazione alle quali la stessa è debitrice dell'IVA ai sensi di tale disposizione. La quota di tali fatture deve essere determinata, ove necessario, mediante stima.
- 2) I criteri per una stima della quota delle fatture che implicano un rischio di perdita di gettito fiscale si evincono, al riguardo, dal tipo di prestazione e dalla cerchia di clienti tipica. Anche l'identità dell'autore dell'errore e le modalità del contributo di colui che ha emesso la fattura al chiarimento dei fatti possono costituire criteri rilevanti per una stima.