



Centro di ricerca IFE - Ius Fiscale Europaeum, Università degli Studi Suor Orsola Benincasa

Causa e data	Parti in causa	Sezione CGUE	Tipo di procedimento	Stato membro di provenienza	Grado di giudizio nazionale	Conclusioni Avvocato generale	Note	Principi richiamati dalla Corte	Oggetto
C-276/18, 18 giugno 2020, ECLI:EU:C:2020:485	KrakVet Marek Bakko sp.k. contro Nemzeti Adó-és Vámhivatal Fellegbiviteli Igazgatósága.	V	Rinvio pregiudiziale	Ungheria	non ultima istanza	E. Sharpston - 6 febbraio 2020	-	Principio di neutralità - contrasto alla doppia imposizione IVA - cooperazione tra gli Stati membri - principio di territorialità	IVA - Art. 33 Direttiva 2006/112/CE - Determinazione del luogo delle operazioni imponibili - Cessione di beni con trasporto - Cessione di beni spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto - Regolamento (UE) n. 904/2010 - Articoli 7, 13 e da 28 a 30 - Cooperazione tra gli Stati membri - Scambio di informazioni
Classificazione									
-Diritto primario e secondario -Imposizione indiretta (IVA)									
Questione pregiudiziale									
<p>1) Se gli obiettivi della direttiva 2006/112, in particolare i requisiti di prevenzione dei conflitti di competenza tra Stati membri e della doppia imposizione, di cui si considerando 17 e 62, e il regolamento [n. 904/2010], in particolare i considerando 5, 7 e 8 e gli articoli 7, 13 e da 28 a 30, debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una condotta di un'amministrazione finanziaria di uno Stato membro che, attribuendo a un'operazione una qualificazione diversa sia dall'interpretazione giuridica della stessa operazione e degli stessi fatti adottata dall'amministrazione finanziaria di un altro Stato membro, sia dalla risposta a una richiesta di un parere vincolante fornito da quest'ultimo sulla base di tale interpretazione, nonché dalla conclusione - che le conferma entrambe - cui detta amministrazione perviene nell'accertamento fiscale effettuato, comporta una doppia imposizione del soggetto passivo.</p> <p>2) Nel caso in cui dalla risposta alla prima questione emerga che tale condotta non è contraria al diritto dell'Unione, se l'amministrazione finanziaria di uno Stato membro, alla luce della direttiva [2006/112] e del diritto dell'Unione, possa determinare unilateralmente l'obbligo tributario, senza tenere in considerazione che l'amministrazione finanziaria di un altro Stato membro ha già confermato in diverse occasioni, inizialmente su istanza del soggetto passivo e in seguito nelle proprie decisioni adottate a seguito di un accertamento, che tale soggetto passivo aveva agito legittimamente; o se le amministrazioni finanziarie di entrambi gli Stati membri debbano cooperare e raggiungere un accordo, in forza del principio di neutralità fiscale e della prevenzione della doppia imposizione, affinché il soggetto passivo debba pagare l'IVA unicamente in uno di tali paesi.</p> <p>3) Nel caso in cui dalla risposta alla seconda questione emerga che l'amministrazione finanziaria di uno Stato membro può modificare unilateralmente la qualificazione fiscale, se le disposizioni della direttiva [2006/112] debbano essere interpretate nel senso che l'amministrazione finanziaria di un secondo Stato membro è obbligata a rimborsare al soggetto passivo tenuto al pagamento dell'IVA l'imposta fissata da tale amministrazione nella risposta a una richiesta di parere vincolante e versata con riferimento a un periodo che si è concluso con un accertamento, affinché si garantisca in tal modo sia la prevenzione della doppia imposizione sia il principio di neutralità fiscale.</p> <p>4) Come debba essere interpretata l'espressione contenuta nell'articolo 33, paragrafo 1, prima frase, della direttiva [2006/112], ai sensi della quale il trasporto è effettuato "dal fornitore o per suo conto". In particolare se tale espressione ricomprenda l'ipotesi in cui il soggetto passivo, in qualità di venditore su una piattaforma di commercio online, offre all'acquirente la possibilità di stipulare un contratto con una società di logistica con cui detto venditore collabora per operazioni diverse dalla vendita, laddove il compratore possa anche scegliere liberamente un altro vettore, ed il contratto di trasporto sia concluso tra l'acquirente e il vettore, senza l'intervento del venditore.</p> <p>Se assuma rilevanza ai fini interpretativi - tenendo conto soprattutto del principio di certezza del diritto - la circostanza per cui nell'anno 2021 gli Stati membri dovranno modificare la normativa di recepimento della summenzionata disposizione della direttiva [2006/112], affinché l'articolo 33, paragrafo 1, di detta direttiva si applichi anche in caso di collaborazione indiretta nella scelta del vettore.</p> <p>5) Se si debba interpretare il diritto dell'Unione, e in particolare la direttiva [2006/112], nel senso che i fatti in prosieguo menzionati, nel loro complesso o separatamente, assumono rilevanza per valutare se il soggetto passivo abbia instaurato tra le società indipendenti che effettuano la cessione, la spedizione o il trasporto dei beni, relazioni giuridiche inesse a trarre vantaggio dalla circostanza per cui l'imposizione dell'IVA è inferiore nell'altro Stato membro al fine di eludere l'articolo 33 della direttiva [2006/112] e commettendo in tal modo un abuso di diritto:</p> <p>5.1) la società di logistica che effettua il trasporto ha un legame con il soggetto passivo e offre a quest'ultimo altri servizi, indipendenti dal trasporto;</p> <p>5.2) al contempo, il cliente può in qualsiasi momento ignorare la proposta del soggetto passivo, ossia quella di affidare il trasporto alla società di logistica con cui lo stesso ha un rapporto contrattuale, potendo affidare il trasporto a un altro vettore o prelevare le merci personalmente</p>									
Dispositivo									
<p>1) La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, nonché gli articoli 7, 13 e da 28 a 30 del regolamento (UE) n. 904/2010 del Consiglio, del 7 ottobre 2010, relativo alla cooperazione amministrativa e alla lotta contro la frode in materia d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che essi non ostano a che l'amministrazione finanziaria di uno Stato membro possa, unilateralmente, assoggettare talune operazioni ad un trattamento fiscale in materia di imposta sul valore aggiunto diverso da quello in forza del quale sono già state oggetto di imposizione in un altro Stato membro.</p> <p>2) L'articolo 33 della direttiva 2006/112 deve essere interpretato nel senso che, quando i beni venduti da un fornitore stabilito in uno Stato membro ad acquirenti residenti in un altro Stato membro sono spediti a questi ultimi tramite una società proposta da tale fornitore, ma con la quale gli acquirenti sono liberi di instaurare o meno un rapporto contrattuale ai fini di tale invio, detti beni devono essere considerati spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, qualora il ruolo di detto fornitore sia preponderante quanto all'iniziativa e all'organizzazione delle fasi essenziali della spedizione o del trasporto di tali beni, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare tenendo conto dell'insieme degli elementi della controversia di cui al procedimento principale.</p> <p>3) Il diritto dell'Unione e, in particolare, la direttiva 2006/112, devono essere interpretati nel senso che non costituiscono un abuso di diritto operazioni mediante le quali i beni venduti da un fornitore sono inviati agli acquirenti da una società proposta da tale fornitore e tale società, nel senso che, a prescindere da tale trasporto, detta società si fa carico di talune esigenze logistiche di questo medesimo fornitore, e, dall'altro, tali acquirenti rimangono, ciononostante, liberi di avvalersi di un'altra società o di prelevare le merci personalmente, in quanto tali circostanze non possono incidere sulla constatazione secondo cui il fornitore e la società di trasporti che esso propone sono società indipendenti che conducono, per proprio conto, effettive attività economiche e, per tale ragione, le suddette operazioni non possono essere qualificate come abusive.</p>									
Nota redazionale									
<p>Con la sentenza in commento, la CGUE si è soffermata sugli strumenti offerti dal diritto dell'Unione per contrastare i fenomeni di doppia imposizione che si possono verificare quando una medesima operazione viene qualificata, ai fini IVA, in termini differenti da parte delle Amministrazioni finanziarie di due o più Paesi membri. La Corte ha, al riguardo, sancito che non vi sono nel diritto derivato strumenti di cooperazione amministrativa che impongano un obbligo, in capo alle Amministrazioni finanziarie degli Stati, di addivene ad una determinazione condivisa circa il corretto trattamento di una data operazione. La CGUE ha, tuttavia, sottolineato che l'assenza di rimedi a livello di diritto positivo, volti a garantire il conseguimento di un'unitaria interpretazione "unionale" in ordine alla qualificazione di un'operazione, non può portare all'erronea applicazione della disciplina IVA da parte di alcuna delle Amministrazioni finanziarie dei Paesi membri, in pregiudizio agli obiettivi di neutralità sottostanti alla Direttiva 2006/112/CE del Consiglio del 28 novembre 2006 relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (la "Direttiva 2006/112"). Definito in questi termini il perimetro dell'obbligo di cooperazione in forza del Regolamento n. 904/2010, anche sulla scorta dei citati orientamenti giurisprudenziali, la CGUE procede oltre, formulando alcune considerazioni di più ampia portata, tese a ribadire che l'assenza di un meccanismo di cooperazione tra Amministrazioni finanziarie in sede di qualificazione dell'operazione economica non possa portare ad una incorretta applicazione della Direttiva 2006/112, con l'effetto di dare luogo a forme di doppia imposizione ed alla lesione del principio della neutralità fiscale. Al riguardo la Corte sottolinea che nell'ipotesi in cui una medesima operazione sia stata oggetto di un trattamento fiscale differente in uno Stato membro, i giudici dell'altro Stato membro, investiti della controversia, sono tenuti, alle condizioni dettate dall'art. 267, terzo comma TFUE, a formulare una domanda di pronuncia pregiudiziale per interpretazione qualora la questione involga profili di diritto dell'UE. La CGUE osserva altresì che, qualora il giudice nazionale sia giunto alla conclusione, eventualmente a seguito di intervento della CGUE in sede di rinvio pregiudiziale, che il trattamento fiscale nel primo Stato membro non sia stato rispondente ai canoni della Direttiva 2006/112, lo Stato membro che ha cronamicamente riscosso l'IVA in violazione del diritto UE deve riconoscere l'esercizio del diritto al rimborso. La sentenza si segnala, peraltro, anche in relazione alle questioni "sostanziali" portate all'attenzione della CGUE, che attingono all'interpretazione della nozione di spedizione o trasporto "dal fornitore o per suo conto" contenuta all'art. 33, Direttiva 2006/112, nel contesto delle norme che disciplinano il requisito della territorialità per le cessioni di beni mobili. Venendo a tale aspetto, attinente all'interpretazione, in parte qua, del citato art. 33, la Corte sottolinea come la logica di tale norma risponde all'obiettivo di rafforzare il collegamento tra imposizione IVA e luogo in cui avviene il consumo, individuando, al ricorrere di specifiche circostanze, il presupposto della territorialità della cessione di beni con trasporto nel luogo d'arrivo della spedizione, invece che nel luogo in cui si trova il bene al momento iniziale del trasporto, come stabilito, quale regola generale, dall'art. 32. Peraltro, la CGUE rileva immediatamente che tale problematica debba ritenersi superata, pro futuro, alla luce delle modifiche conseguenti all'introduzione dell'art. 2, paragrafo 1 della Direttiva 2017/2455, che, come noto, ha disposto, con effetto a decorrere dal 1° gennaio 2021, che i beni venduti da un fornitore stabilito in uno Stato membro ad acquirenti residenti in un altro Stato membro si intendono spediti o trasportati dal fornitore o per suo conto, anche quando il fornitore interviene indirettamente nel trasporto dei beni. Con tale modifica, a tutta evidenza, il legislatore unionale ha inteso rafforzare il collegamento tra requisito della territorialità e luogo di fruizione dei beni con riguardo alle vendite a distanza intracomunitarie di beni nelle quali il fornitore interviene, anche "indirettamente", nel trasporto degli stessi. Posta, tuttavia, l'inapplicabilità, ratione temporis, alla vertenza in esame della previsione della Direttiva 2017/2455, l'analisi della CGUE prende in esame il quadro normativo preesistente, interrogandosi sulla portata derogatoria dell'art. 33 rispetto alla disciplina generale della territorialità dettata dall'art. 32 per quanto riguarda le cessioni di beni con trasporto. Ciò posto, la Corte osserva che l'aspetto determinante per risolvere il quesito attenga, in sostanza, alla comprensione, alla stregua di criteri basati sulla "realità economica e commerciale", di quale sia il soggetto che effettivamente assume un ruolo predominante nella scelta del trasportatore e nell'organizzazione delle modalità di trasporto dei beni. La CGUE svolge, a tale proposito, un'elaborata dinamica degli indici che devono guidare l'esegesi interpretativa del dato normativo. La Corte osserva infatti che non si può limitare l'interpretazione al solo aspetto contrattuale, considerato che, anche nell'ipotesi in cui siano gli acquirenti a dare autonomo mandato alla società di trasporto sottoscrivendo apposite clausole contrattuali, tali accordi possono non riflettere la realtà economico-commerciale qualora si desuma che gli acquirenti si limitano a confermare le scelte effettuate dal fornitore.</p>									
La presente nota sarà inserita in una raccolta dotata di ISBN									
Causa selezionata per nota a sentenza su <i>Diritto e pratica tributaria internazionale</i>									