

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

5 settembre 2024

« Rinvio pregiudiziale – Armonizzazione delle normative fiscali – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – IVA indebitamente fatturata e versata – Rettifica della fattura – Liquidazione del fornitore – Rimborso dell’IVA al fornitore – Rifiuto dell’autorità tributaria di rimborsare l’IVA direttamente all’acquirente – Priorità in materia di diritto al rimborso dell’IVA – Rischio di doppio rimborso dell’IVA – Rischio di perdita di gettito fiscale

Nella causa C-83/23,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), con decisione del 3 novembre 2022, pervenuta in cancelleria il 15 febbraio 2023, nel procedimento

H GmbH

contro

Finanzamt M,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da F. Biltgen (relatore), presidente di sezione, N. Wahl e M.L. Arastey Sahún, giudici,

avvocato generale: T. Čapeta

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all’udienza dell’11 gennaio 2024,

considerate le osservazioni presentate:

- per la H GmbH, da M. Boche, M. von Einem e A. Graf, Rechtsanwälte, D. Hoffmanns e J. Scholz, Steuerberater;
- per il governo tedesco, da J. Möller e N. Scheffel, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da B. Eggers e J. Jokubauskaitė, 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 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 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010 (GU 2010, L 189, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva IVA»), nonché della direttiva 2008/9/CE del Consiglio, del 12 febbraio 2008, che stabilisce norme dettagliate per il rimborso dell’imposta sul valore aggiunto,

previsto dalla direttiva 2006/112, ai soggetti passivi non stabiliti nello Stato membro di rimborso, ma in un altro Stato membro (GU 2008, L 44, pag. 23).

- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la H GmbH, società stabilita in Germania, e il Finanzamt M (amministrazione tributaria M, Germania) in merito al diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) pagata a monte e al rimborso di tale imposta per motivi di equità.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 L'articolo 167 della direttiva IVA prevede quanto segue:

«Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».

- 4 L'articolo 168, lettera a), di tale direttiva dispone quanto segue:

«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».

- 5 L'articolo 178, lettera a), di detta direttiva enuncia quanto segue:

«Per poter esercitare il diritto a detrazione, il soggetto passivo deve soddisfare le condizioni seguenti:

- a) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera a), relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, essere in possesso di una fattura redatta conformemente al titolo XI, capo 3, sezioni da 3 a 6».

- 6 Ai sensi dell'articolo 203 della stessa direttiva:

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

Diritto tedesco

L'UStG

- 7 L'articolo 14, paragrafo 4, dell'Umsatzsteuergesetz (legge sull'imposta sulla cifra d'affari), nella versione applicabile alla controversia principale (BGBl. 2013 I, pag. 1809) (in prosieguo: l'«UStG»), prevede quanto segue:

La fattura deve obbligatoriamente contenere i seguenti elementi:

(...)

8. l'aliquota d'imposta applicabile nonché l'importo dell'imposta gravante sul corrispettivo oppure, in caso di esenzione, l'indicazione che per la cessione o altra prestazione si applica un'esenzione».

- 8 Ai sensi dell'articolo 14c, paragrafo 1, dell'UStG:

«Se, in una fattura riguardante una cessione o un'altra prestazione, l'imprenditore ha indicato separatamente un importo dell'imposta superiore a quello dovuto per l'operazione in forza della

presente legge, egli è altresì debitore dell'importo eccedente. Se rettifica l'importo dell'imposta nei confronti del destinatario della prestazione, si applica per analogia l'articolo 17, paragrafo 1 (...).

9 L'articolo 15, paragrafo 1, dell'UStG così recita:

«L'imprenditore può detrarre le seguenti imposte assolute a monte:

1. l'imposta dovuta per legge per cessioni di beni e altre prestazioni eseguite da un altro imprenditore a favore della sua impresa. L'esercizio del diritto alla detrazione presuppone che l'imprenditore sia in possesso di una fattura redatta ai sensi degli articoli 14 e 14a (...).

L'AO

10 L'Abgabenordnung (codice tributario), nella versione applicabile alla controversia principale (BGBl. 2002 I, pag. 3866) (in prosieguo: l'«AO»), contiene un articolo 163, intitolato «Fissazione in deroga dell'imposta per motivi di equità», il cui paragrafo 1, prima frase, così dispone:

«È possibile stabilire l'imposta ad un importo inferiore e non tener conto in sede di liquidazione dell'imposta di specifici importi imponibili che l'aumenterebbero, allorché è evidente che la sua riscossione sarebbe iniqua nel caso specifico».

11 L'articolo 227 dell'AO così recita:

«Le autorità tributarie possono concedere un'esenzione totale o parziale da un debito tributario se è iniquo in una data situazione riscuoterlo; alle stesse condizioni, gli importi già versati possono essere rimborsati o dedotti in compensazione».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

12 H, ricorrente nel procedimento principale, è succeduta ad una società in accomandita semplice con sede in Germania (in prosieguo: la «KG»), che aveva come oggetto sociale la locazione di beni mobili ad altre imprese, in particolare sotto forma di vendita con patto di locazione. La controversia principale riguarda sei operazioni di vendita con patto di locazione effettuate dalla KG a favore della E-GmbH, un'altra società con sede in Germania, negli anni 2007, 2008, 2010 e 2012.

13 Nell'ambito di ciascuna di tali transazioni, la E-GmbH ha acquistato un motoscafo nuovo dalla E-sr, una società con sede in Italia. Le fatture corrispondenti recavano la dicitura «prestazione intracomunitaria» e non menzionavano l'IVA. Il prezzo di acquisto di ciascuna imbarcazione era interamente pagato dalla E-GmbH.

14 A seguito di ciascuno di tali acquisti, la E-GmbH e la KG stipulavano, anzitutto, un contratto di vendita con patto di locazione, che prevedeva, da un lato, la vendita dell'imbarcazione alla KG al prezzo d'acquisto netto maggiorato dell'IVA tedesca e, dall'altro, un accordo su un contratto di locazione avente ad oggetto il trasferimento alla E-GmbH del diritto di godimento di tale imbarcazione. La E-GmbH inviava poi alla KG una fattura di vendita dell'imbarcazione sulla quale era espressamente indicata l'IVA tedesca, dichiarava tale IVA nelle sue dichiarazioni d'imposta e la versava al competente Finanzamt X (amministrazione tributaria X, Germania). Tale fattura non conteneva indicazioni quanto al luogo in cui si trovava l'imbarcazione al momento della vendita. Nelle sue dichiarazioni IVA, la KG detraeva, a titolo di IVA versata a monte, l'IVA indicata in detta fattura. La E-GmbH e la KG stipulavano, infine, un contratto di locazione strumentale relativo all'imbarcazione, per una durata di 36 mesi.

15 In occasione di un controllo sulla E-GmbH relativo al 2008, l'amministrazione tributaria ha accertato che, quando la E-GmbH aveva venduto le imbarcazioni alla KG, queste ultime non si trovavano in Germania, bensì in Italia. Nell'ottobre 2012, la E-GmbH ha informato la KG di aver erroneamente menzionato l'IVA tedesca su due fatture, emesse rispettivamente nell'aprile e nell'ottobre 2008, e le ha comunicato che tali fatture sarebbero state rettificate.

- 16** A seguito di un controllo IVA effettuato nei locali della KG, l'ispettore ha ritenuto che le cessioni di imbarcazioni dovessero essere classificate come cessioni senza trasporto che, ai sensi dell'articolo 31 della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 3, paragrafo 7, dell'UStG, erano imponibili non in Germania, bensì in Italia, dove le imbarcazioni si trovavano al momento della vendita. A suo dire, l'IVA fatturata dalla E-GmbH alla KG era dovuta ai sensi dell'articolo 203 della direttiva IVA e dell'articolo 14c dell'UStG, ma non poteva essere detratta dalla KG come IVA versata a monte.
- 17** L'amministrazione tributaria M ha aderito a tale valutazione e, conformemente all'articolo 173, paragrafo 1, punto 1, dell'AO, ha emesso nei confronti della KG un avviso di accertamento rettificativo dell'IVA che riduceva l'importo dell'IVA detratto da tale società per l'anno 2008, nel corso del quale erano state emesse due fatture di vendita di natanti. Successivamente ha respinto in quanto infondato il reclamo proposto avverso tale avviso di rettifica.
- 18** Altre quattro fatture di vendita di imbarcazioni erano state emesse nel 2006, nel 2010 e nel 2012. L'amministrazione tributaria M ha altresì emesso avvisi di rettifica dell'IVA per gli anni 2007 e 2010, relativi alla detrazione dell'IVA versata a monte sulle fatture emesse nel 2006 e 2010. Poiché il reclamo proposto avverso tali avvisi di rettifica è stato respinto dall'amministrazione tributaria M in quanto infondato, la KG ha ripagato l'IVA. Infine, la KG non ha proceduto a detrarre l'IVA per le vendite di imbarcazioni prese in considerazione nella dichiarazione annuale dell'IVA del 2012.
- 19** Nel corso del 2014, la E-GmbH è stata oggetto di una procedura di insolvenza. Il curatore fallimentare incaricato della liquidazione di tale società ha rettificato le sei fatture relative alla cessione delle imbarcazioni, eliminando il riferimento all'IVA che vi era erroneamente comparso. L'amministrazione tributaria X ha indicato che il curatore fallimentare aveva presentato le fatture regolarizzate, il 10 dicembre 2014, e che questi aveva depositato una domanda di rettifica, il 8 gennaio 2015. Ha accolto tale domanda e rimborsato l'IVA corrispondente, che è stata riversata alla massa fallimentare, informando al contempo il rappresentante fiscale del curatore fallimentare che era tenuto ad assoggettare le operazioni all'IVA in Italia. Secondo la ricorrente nel procedimento principale, il curatore fallimentare avrebbe tuttavia rifiutato di emettere fatture che includessero l'IVA italiana. La ricorrente nel procedimento principale non ha citato in giudizio la E-GmbH per ottenere siffatte fatture.
- 20** La KG, sulla base dell'articolo 163 dell'AO, ha chiesto all'amministrazione tributaria M, per ragioni di equità, di ricalcolare l'IVA per gli anni 2007, 2008, 2010 e 2012. L'amministrazione tributaria ha respinto tale domanda e, successivamente, ha respinto anche il reclamo della KG avverso tale decisione in quanto infondato.
- 21** Il ricorso proposto dalla ricorrente nel procedimento principale dinanzi al Finanzgericht Düsseldorf (Tribunale tributario di Düsseldorf, Germania) è stato respinto con la motivazione che l'amministrazione tributaria M non era tenuta a restituire l'IVA che era stata indebitamente fatturata, dal momento che tale IVA era stata riversata alla massa fallimentare della E-GmbH. Inoltre, secondo tale giudice, la ricorrente nel procedimento principale non aveva alcun diritto civile sulla E-GmbH al rimborso di detta IVA, ma soltanto il diritto di ricevere una fattura con l'IVA italiana.
- 22** La ricorrente nel procedimento principale ha proposto un ricorso per cassazione («Revision») dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania).
- 23** In primo luogo, il giudice del rinvio rileva che dalla giurisprudenza della Corte, in particolare dalla sentenza del 15 marzo 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167), si evince che, in talune circostanze, esiste un «diritto diretto» del destinatario di una fattura contenente IVA indebita di ottenere la restituzione di tale IVA presso l'amministrazione tributaria. Di recente, nella sentenza del 13 ottobre 2022, *HUMDA* (C-397/21, EU:C:2022:790), la Corte, applicando tale giurisprudenza, ha deciso che una normativa nazionale in base alla quale, da un lato, il prestatore che ha versato erroneamente l'IVA alle autorità tributarie può chiederne il rimborso e, dall'altro, il destinatario dei servizi può esercitare un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito nei confronti di tale prestatore, rispetta i principi di neutralità dell'IVA e di effettività, poiché consente al destinatario, che ha sostenuto l'onere dell'IVA fatturata per errore, di ottenere il rimborso delle somme indebitamente

versate. In tale sentenza, la Corte ha altresì precisato che, se il rimborso dell'IVA risulta impossibile o eccessivamente difficile, in particolare in caso di insolvenza del prestatore, il destinatario dei servizi può, sulla base dei principi di neutralità dell'IVA e di effettività, ottenere il rimborso direttamente dall'amministrazione tributaria. Secondo il giudice del rinvio, la Corte ha dichiarato, in detta sentenza, che quest'ultima possibilità si applica anche quando, a seguito di un errore nel luogo esatto della prestazione, l'imposta è stata pagata nello Stato membro sbagliato se il prestatore e il destinatario dei servizi, in assenza di abuso o di frode, poiché sono entrambi in buona fede, non sussiste rischio di perdita di gettito fiscale.

- 24** Il giudice del rinvio ritiene che la causa di cui al procedimento principale sia simile, per talune circostanze, a quella all'origine della sentenza del 13 ottobre 2022, HUMDA (C-397/21, EU:C:2022:790). Esso dubita, tuttavia, che la soluzione adottata in tale sentenza possa essere applicata alla causa di cui al procedimento principale. Più in particolare, detta sentenza non risponderebbe alla questione se esista un «diritto diretto» a restituzione in un caso in cui, come nella fattispecie, l'IVA nazionale che compare sulla fattura originale deve essere sostituita da un'IVA più elevata di un altro Stato membro. Il giudice del rinvio si chiede se, considerando l'Unione europea nel suo complesso e includendovi lo Stato membro in cui il servizio è stato effettivamente prestato, non vi sia invece il diritto all'emissione di una fattura che menzioni l'imposta italiana. In tale contesto, questa stessa sentenza non risolverebbe neanche la questione se il «diritto diretto» al rimborso possa, in una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, essere subordinato alla condizione che l'acquirente abbia intentato un'azione civile per ottenere il rilascio, da parte del prestatore insolvente, di una fattura indicante l'IVA di tale altro Stato membro. Si porrebbe, inoltre, la questione se considerazioni relative alla lotta antifrode possano, in una situazione del genere, avere un impatto sul diritto dell'acquirente di chiedere direttamente all'amministrazione tributaria il rimborso dell'IVA indebitamente fatturata e pagata. A tal riguardo, il giudice del rinvio sottolinea che il fatto che il liquidatore della E-GmbH non dichiarerà in Italia l'IVA italiana legalmente dovuta potrebbe, secondo la legge italiana, portare a una frode IVA in Italia.
- 25** In secondo luogo, il giudice del rinvio intende sapere se, in una situazione come quella di cui al procedimento principale, l'amministrazione tributaria debba privilegiare il diritto dell'emittente della fattura alla restituzione in considerazione della regolarizzazione della fattura o il «diritto diretto» del destinatario della fattura. Esso si chiede, al riguardo, se si debba tener conto del fatto che la consueta catena di rimborso non può essere seguita per effetto dell'insolvenza dell'emittente della fattura e/o di particolarità di natura cronologica quali, ad esempio, il fatto che, al momento di procedere alla restituzione IVA all'emittente della fattura, l'amministrazione tributaria sapeva che quest'ultimo era insolvente e poteva quindi supporre la possibilità che esistesse un «diritto diretto» al rimborso in capo al destinatario della fattura.
- 26** Ciò premesso, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se il destinatario di una prestazione, residente sul territorio nazionale, possa far valere un cosiddetto diritto diretto nei confronti dell'amministrazione tributaria nazionale in conformità della sentenza [del 15 marzo 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05 (EU:C:2007:167)], nei casi in cui
- a) il destinatario della prestazione riceva da un prestatore, anch'esso residente sul territorio nazionale, una fattura su cui è indicata l'imposta nazionale, che il destinatario della prestazione paga mentre il prestatore versa regolarmente l'imposta fatturata;
 - b) la prestazione fatturata sia tuttavia una prestazione resa in un altro Stato membro;
 - c) al destinatario della prestazione venga perciò negata sul territorio nazionale la detrazione dell'imposta versata a monte, in quanto manca un'imposta dovuta per legge sul territorio nazionale;

- d) il prestatore rettifichi quindi la fattura eliminando l'indicazione dell'imposta nazionale, di modo che il totale della fattura si riduce in misura pari all'imposta fatturata;
 - e) il destinatario della prestazione non possa far valere diritti di pagamento nei confronti del prestatore, a seguito dell'apertura di una procedura di insolvenza sul patrimonio di quest'ultimo, e
 - f) il prestatore, che non era ancora registrato nell'altro Stato membro, abbia la possibilità di registrarsi ai fini IVA in tale Stato membro, cosicché in seguito, indicando un codice di identificazione fiscale di detto Stato membro, egli potrebbe emettere una fattura intestata al destinatario della prestazione indicando l'imposta dello stesso Stato membro, che consentirebbe al destinatario della prestazione di detrarre in tale Stato membro, secondo la procedura particolare di cui alla direttiva [2008/9], l'IVA versata a monte.
- 2) Se per rispondere a tale questione rilevi che l'amministrazione tributaria nazionale abbia rimborsato al prestatore l'imposta versata sulla base della semplice rettifica della fattura, anche se, a seguito dell'apertura della procedura di insolvenza sul patrimonio del prestatore, quest'ultimo non ha effettuato alcun rimborso al destinatario della prestazione».

Sulle questioni pregiudiziali

- 27** Con le due questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la direttiva IVA, letta alla luce dei principi di effettività e di neutralità dell'IVA, debba essere interpretata nel senso che il beneficiario di una prestazione può rivolgersi direttamente all'amministrazione tributaria dello Stato membro nel cui territorio è stabilito per ottenere la restituzione dell'IVA che ha pagato al fornitore di tale prestazione, il quale ha erroneamente fatturato l'IVA nazionale di tale Stato membro invece dell'IVA legalmente dovuta in un altro Stato membro e l'ha riversata alle autorità tributarie del primo Stato membro, nel caso in cui queste ultime abbiano già rimborsato l'IVA al fornitore del servizio oggetto di una procedura di liquidazione.
- 28** In via preliminare, occorre ricordare che il principio di neutralità dell'IVA, che è al centro del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione, è garantito dal meccanismo del diritto alla detrazione volto a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche e che garantisce, di conseguenza, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, esse stesse soggette all'IVA (sentenza del 13 ottobre 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punto 18 e giurisprudenza citata).
- 29** Fatta tale premessa, occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, in assenza di disposizioni, nella direttiva IVA, relative alla regolarizzazione, da parte di chi emette la fattura, dell'IVA indebitamente fatturata, spetta, in linea di principio, agli Stati membri determinare le condizioni in cui tale IVA può essere regolarizzata (sentenza del 13 ottobre 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punto 19 e giurisprudenza citata).
- 30** Per garantire la neutralità dell'IVA, spetta agli Stati membri contemplare, nel rispettivo ordinamento giuridico interno, la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede (sentenza del 13 ottobre 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punto 20 e giurisprudenza citata).
- 31** Nel caso di specie, il giudice del rinvio si chiede se la giurisprudenza derivante dalla sentenza del 15 marzo 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167), che riguardava i principi di neutralità, effettività e non discriminazione, sia applicabile al caso di specie.
- 32** In tale sentenza, per quanto riguarda la questione se un destinatario di servizi abbia il diritto di chiedere il rimborso dell'IVA al fornitore che l'ha erroneamente fatturata, e che a sua volta potrebbe

chiederne il rimborso all'autorità tributaria, o se tale destinatario debba poter rivolgere la sua domanda direttamente contro tale autorità, la Corte ha dichiarato che, in linea di principio, un sistema in cui, da un lato, il fornitore che ha versato erroneamente l'IVA alle autorità tributarie può chiederne il rimborso e, dall'altro, il destinatario dei servizi può esercitare un'azione civilistica di ripetizione dell'indebito contro tale fornitore, rispetta i principi di neutralità e di effettività. Un sistema del genere, infatti, consente a detto destinatario gravato dell'imposta erroneamente fatturata di ottenere il rimborso delle somme indebitamente versate (sentenza del 15 marzo 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, punto 39).

- 33 La Corte ha aggiunto che, se il rimborso dell'IVA risulta impossibile o eccessivamente difficile, segnatamente in caso d'insolvenza del prestatore, tali principi possono imporre che il destinatario di servizi sia legittimato ad agire per il rimborso direttamente nei confronti delle autorità tributarie. Pertanto, gli Stati membri devono prevedere gli strumenti e le modalità procedurali necessari per consentire a detto destinatario di recuperare l'imposta indebitamente fatturata, in modo da rispettare il principio di effettività (sentenza del 15 marzo 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, EU:C:2007:167, punto 41).
- 34 A tal riguardo, occorre precisare che, come ha rilevato lo stesso giudice del rinvio nella domanda di pronuncia pregiudiziale, il diritto al rimborso diretto di un'IVA indebitamente fatturata quale risulta dalla giurisprudenza della Corte verte sull'IVA nazionale indebita nello Stato membro in cui è stata fatturata e al cui bilancio è stata versata (v., in tal senso, sentenza del 13 ottobre 2022, *HUMDA*, C-397/21, EU:C:2022:790, punto 25). Il diritto al rimborso diretto dell'IVA indebitamente fatturata di cui gode, a determinate condizioni, il destinatario di una fattura riguarda quindi l'IVA che lo Stato membro interessato ha ricevuto dell'emittente della fattura.
- 35 Se è vero che la controversia di cui trattasi nel procedimento principale verte sulle domande di rimborso di un'IVA indebitamente fatturata e pagata, va tuttavia notato che, nel caso di specie, l'amministrazione tributaria X ha già riversato alla massa fallimentare del prestatore di servizi l'IVA indebitamente pagata dal destinatario dei servizi.
- 36 Date tali circostanze, la giurisprudenza derivante dalla sentenza del 15 marzo 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167), non può essere applicata a una situazione come quella di cui al procedimento principale.
- 37 Infatti, se, in caso di IVA indebitamente fatturata e pagata, un'amministrazione tributaria che, abbia già proceduto al rimborso dell'IVA su domanda del prestatore di servizi dovesse anch'essa rimborsare, in base alla giurisprudenza derivante dalla sentenza del 15 marzo 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167), tale IVA al destinatario di servizi, allora l'amministrazione tributaria sarebbe tenuta a rimborsare due volte l'IVA.
- 38 A questo proposito, va ricordato che la Corte ha ripetutamente dichiarato che, quando un fornitore ha erroneamente fatturato e versato l'IVA, quest'ultima, in linea di principio, deve essere rimborsata a tale fornitore. Infatti, il diritto di ottenere il rimborso delle imposte riscosse da uno Stato membro in violazione di norme del diritto dell'Unione costituisce la conseguenza e il complemento dei diritti attribuiti agli amministrati dalle disposizioni del diritto dell'Unione, nell'interpretazione loro data dalla Corte. Lo Stato membro in questione è quindi tenuto, in linea di principio, a rimborsare i tributi riscossi in violazione del diritto dell'Unione. La domanda di rimborso dell'IVA indebitamente versata rientra nel diritto alla ripetizione dell'indebito, che è inteso a rimediare alle conseguenze dell'incompatibilità dell'imposta con il diritto dell'Unione, neutralizzando l'onere economico che ha indebitamente gravato l'operatore che, in definitiva, l'ha effettivamente sopportata. Ebbene, il principio di neutralità dell'IVA, che è un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA, mira a sgravare interamente il soggetto passivo dall'onere dell'IVA nell'ambito delle sue attività economiche (v., in tal senso, sentenza del 2 luglio 2020, *Terracult*, C-835/18, EU:C:2020:520, punti da 23 a 25).
- 39 Il fatto che, come nella causa che ha dato origine alla sentenza del 15 marzo 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken* (C-35/05, EU:C:2007:167), il fornitore di servizi nella presente causa sia in liquidazione non è rilevante nel caso di specie.

- 40 Infatti, la giurisprudenza derivante da tale sentenza non intende mettere in discussione l'ordine di priorità dei creditori nelle procedure di liquidazione.
- 41 Date simili circostanze, è certamente vero che non si poteva escludere *a priori* che l'acquirente si trovasse in una situazione in cui fosse impossibile o eccessivamente difficile intentare un'azione civile contro il curatore fallimentare responsabile della liquidazione del fornitore di servizi al fine di ottenere una fattura comprensiva dell'IVA italiana e che poi avrebbe dovuto presentare una domanda di rimborso direttamente all'amministrazione tributaria. Tuttavia, salvo imporre all'amministrazione tributaria un onere irragionevole, non si può pretendere che essa tenga conto del fatto che, in una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, la consueta catena di rimborso era gravemente perturbata, se non addirittura interrotta, a causa del fatto che il fornitore era in liquidazione, cosicché l'IVA che doveva essergli rimborsata dall'amministrazione tributaria sarebbe caduta nella massa fallimentare e rischiava di non essere rimborsata all'acquirente.
- 42 È anche vero che la lotta alle evasioni, elusioni ed eventuali abusi è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla direttiva IVA, per cui le autorità fiscali non solo devono effettuare i controlli necessari presso i soggetti passivi per individuare le irregolarità e le frodi IVA, ma devono anche verificare le dichiarazioni, i conti e altri documenti pertinenti dei soggetti passivi (v., in tal senso, sentenza del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punti 62 e 63 nonché giurisprudenza citata).
- 43 Nel caso in esame, tuttavia, richiedere all'amministrazione tributaria tedesca di determinare se il fatto che il curatore fallimentare incaricato della liquidazione del prestatore di servizi non dichiarerà in Italia l'IVA italiana dovuta per legge costituisca, in forza del diritto italiano, un'evasione dell'IVA in tale Stato membro va oltre quanto può essere ragionevolmente imposto a un'amministrazione tributaria nazionale in virtù dell'obiettivo ricordato al punto precedente.
- 44 Occorre inoltre ricordare che la possibilità per l'acquirente o il destinatario di presentare la sua domanda di rimborso dell'IVA indebitamente fatturata e pagata «direttamente» all'amministrazione tributaria è un'eccezione e, come risulta dalla giurisprudenza citata al punto 33 della presente sentenza, è esperibile solo se il recupero di tale IVA presso il fornitore o il prestatore è impossibile o eccessivamente difficile, il che presuppone che l'acquirente o il destinatario non abbia trascurato alcuna possibilità di far valere i propri diritti al di fuori di tale situazione.
- 45 Ebbene, come risulta dalla decisione di rinvio e, in particolare, dalle circostanze presentate dal giudice del rinvio nella formulazione della prima questione, nel caso di specie il fornitore, che non è ancora registrato nello Stato membro nel quale l'IVA è dovuta per legge, ha la possibilità di registrarsi ai fini dell'IVA in tale Stato membro, in modo da poter poi, indicando un numero di identificazione fiscale di detto Stato membro, inviare al destinatario della prestazione una fattura che indichi l'imposta del medesimo Stato membro, che consentirebbe al destinatario della prestazione di detrarre in tale Stato l'IVA versata a monte.
- 46 Di conseguenza, come rilevato dal giudice del rinvio, nel caso di specie, la ricorrente nel procedimento principale avrebbe potuto, per non dover sostenere il costo dell'IVA in questione, avviare un'azione civile contro il curatore fallimentare incaricato della liquidazione del fornitore di servizi al fine di ottenere una fattura comprensiva dell'IVA italiana, azione che essa non ha intentato.
- 47 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni pregiudiziali dichiarando che la direttiva IVA, letta alla luce dei principi di effettività e di neutralità dell'IVA, deve essere interpretata nel senso che il destinatario di una prestazione non può chiedere direttamente all'amministrazione tributaria dello Stato membro nel cui territorio è stabilito la restituzione dell'IVA che ha pagato al fornitore di tale prestazione, il quale ha erroneamente fatturato l'IVA nazionale di tale Stato membro invece dell'IVA dovuta per legge in un altro Stato membro e l'ha riversata alle autorità tributarie del primo Stato membro nel caso in cui queste ultime abbiano già rimborsato l'IVA al fornitore della prestazione sottoposto a una procedura di liquidazione.

Sulle spese

- 48** Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, 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 (Settima Sezione) dichiara:

La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, letta alla luce dei principi di effettività e di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA),

deve essere interpretata nel senso che:

il destinatario di una prestazione non può chiedere direttamente all'amministrazione tributaria dello Stato membro nel cui territorio è stabilito la restituzione dell'IVA che ha pagato al fornitore di tale prestazione, il quale ha erroneamente fatturato l'IVA nazionale di tale Stato membro invece dell'IVA dovuta per legge in un altro Stato membro e l'ha riversata alle autorità tributarie del primo Stato membro nel caso in cui queste ultime abbiano già rimborsato l'IVA al fornitore della prestazione sottoposto a una procedura di liquidazione.