Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

31 maggio 2018*

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Cessione di beni – Articolo 65 – Articolo 167 – Pagamento di un acconto per l'acquisto di un bene non seguito dalla cessione di quest'ultimo – Condanna in sede penale per truffa dei rappresentanti legali del fornitore – Insolvenza del fornitore – Detrazione dell'imposta assolta a monte – Presupposti – Articoli 185 e 186 – Rettifica da parte dell'autorità fiscale nazionale – Presupposti»

Nelle cause riunite C-660/16 e C-661/16,

aventi ad oggetto le domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), con decisioni del 21 settembre 2016, pervenute in cancelleria il 21 dicembre 2016, nei procedimenti

Finanzamt Dachau

contro

Achim Kollroß (C-660/16),

e

Finanzamt Göppingen

contro

Erich Wirtl (C-661/16),

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da J.L. da Cruz Vilaça, presidente di sezione, E. Levits (relatore), A. Borg Barthet, M. Berger e F. Biltgen, giudici,

avvocato generale: N. Wahl

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per A. Kollroß, da F. Russ, Steuerberater;

* Lingua processuale: il tedesco.

– per il governo tedesco, da T. Henze e R. Kanitz, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, da M. Wasmeier e L. Lozano Palacios, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 30 gennaio 2018,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione degli articoli 63, 65, 167, 185 e 186 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).

2 Tali domande sono state presentate nell'ambito di una controversia tra, da un lato, il sig. Achim Kollroß e il Finanzamt Dachau (amministrazione finanziaria di Dachau, Germania) e, dall'altro, il sig. Erich Wirtl e il Finanzamt Göppingen (amministrazione finanziaria di Göppingen, Germania) per quanto riguarda il rifiuto di tali amministrazioni di accordare a tali soggetti la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta a monte e relativa ad acconti pagati per la consegna di impianti di cogenerazione che, in definitiva, non sono stati consegnati.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 63 della direttiva 2006/112 così dispone:

«Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi».

4 L'articolo 65 di tale direttiva prevede quanto segue:

«In caso di pagamento di acconti anteriore alla cessione di beni o alla prestazione di servizi, l'imposta diventa esigibile al momento dell'incasso, a concorrenza dell'importo incassato».

5 Ai sensi dell'articolo 90, paragrafo 1, di tale direttiva:

«In caso di annullamento, recesso, risoluzione, non pagamento totale o parziale o riduzione di prezzo dopo il momento in cui si effettua l'operazione, la base imponibile è debitamente ridotta alle condizioni stabilite dagli Stati membri».

6 L'articolo 167 della direttiva in parola ha il tenore che segue:

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

7 L'articolo 168 della direttiva 2006/112 così prevede:

«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

(…)».

8 L'articolo 178 di tale direttiva è del seguente tenore:

«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;

(…)».

9 L'articolo 184 della direttiva in parola stabilisce quanto segue:

«La detrazione operata inizialmente è rettificata quando è superiore o inferiore a quella cui il soggetto passivo ha diritto».

10 L'articolo 185 della medesima direttiva recita:

«1. La rettifica ha luogo, in particolare, quando, successivamente alla dichiarazione dell'IVA, sono mutati gli elementi presi in considerazione per determinare l'importo delle detrazioni, in particolare, in caso di annullamento di acquisti o qualora si siano ottenute riduzioni di prezzo.

2. In deroga al paragrafo 1, la rettifica non è richiesta in caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate, in caso di distruzione, perdita o furto debitamente provati o giustificati, nonché in caso di prelievi effettuati per dare regali di scarso valore e campioni di cui all'articolo 16.

In caso di operazioni totalmente o parzialmente non pagate e in caso di furto gli Stati membri possono tuttavia esigere la rettifica».

11 L'articolo 186 della direttiva 2006/112 così dispone:

«Gli Stati membri determinano le modalità di applicazione degli articoli 184 e 185».

Normativa tedesca

12 L'articolo 13, intitolato «Esigibilità dell'imposta a monte», dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari), nella sua versione applicabile ai fatti di cui ai procedimenti principali (in prosieguo: l'«UStG»), prevede quanto segue:

«L'imposta diventa esigibile

1. per quanto riguarda le cessioni e altre prestazioni,

a) nel caso di determinazione dell'imposta in base ai corrispettivi pattuiti (articolo 16, paragrafo 1, primo periodo), con la scadenza del periodo d'imposta nel quale le prestazioni sono state eseguite. Lo stesso vale per prestazioni parziali. (…) Qualora il corrispettivo o una parte del corrispettivo vengano incassati prima che la prestazione o parte della prestazione sia eseguita, la relativa imposta diventa esigibile alla scadenza del periodo d'imposta nel quale sono stati incassati il corrispettivo o una parte di esso,

(…)».

13 L'articolo 14c dell'UStG, intitolato «Menzione errata o ingiustificata dell'imposta», prevede quanto segue:

«(1) Se, in una fattura riguardante una cessione o un'altra prestazione, l'imprenditore ha menzionato separatamente un importo dell'imposta superiore a quello dovuto per l'operazione in forza della presente legge (menzione erronea dell'imposta), 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.

(…)

(2) Chiunque menzioni separatamente, in una fattura, un importo dell'imposta pur non essendovi abilitato (menzione ingiustificata dell'imposta) è debitore dell'importo menzionato. Lo stesso vale qualora il soggetto proceda a un conguaglio come farebbe un imprenditore che fornisce una prestazione e menzioni separatamente un importo dell'imposta pur non essendo un imprenditore o qualora tale soggetto non effettui una cessione o un'altra prestazione. L'importo dell'imposta dovuta in forza della prima e della seconda frase può essere rettificato purché ciò non incida sulle entrate fiscali. Una rettifica non incide sulle entrate fiscali allorché il destinatario della fattura non procede a una detrazione dell'imposta a monte ovvero l'imposta a monte detratta è stata rimborsata all'autorità finanziaria. La rettifica dell'importo dell'imposta deve essere chiesta, separatamente e per iscritto, all'amministrazione finanziaria ed effettuata, dopo approvazione da parte di quest'ultima, nell'ambito di un'applicazione per analogia dell'articolo 17, paragrafo 1, per il periodo d'imposta durante il quale sono state soddisfatte le condizioni previste dalla quarta frase».

14 Con il titolo «Detrazione dell'imposta assolta a monte», l'articolo 15 di tale legge così dispone, al suo paragrafo 1:

«L'imprenditore può detrarre i seguenti importi come imposta assolta a monte:

1. l'imposta dovuta per legge per cessioni di beni e altre prestazioni di servizi eseguite da un'altra impresa 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'importo dell'imposta indicato separatamente, ove riguardi un pagamento antecedente l'esecuzione delle suddette prestazioni, può essere portato in detrazione sin dal momento in cui sia disponibile la fattura ed il pagamento sia stato eseguito;

(…)».

15 L'articolo 17 della suddetta legge è così formulato:

«(1) Nel caso in cui la base imponibile di un'operazione sia modificata ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, l'imprenditore che ha realizzato l'operazione stessa è tenuto a rettificare in maniera corrispondente l'importo dell'imposta dovuta. Allo stesso modo, l'imprenditore destinatario dell'operazione rettifica corrispondentemente l'importo dell'imposta che egli può portare in detrazione.
(…)

(2) Il paragrafo 1 si applica per analogia

1. se il prezzo concordato per una cessione imponibile, un'altra prestazione di servizi o un acquisto intracomunitario imponibile non può più essere riscosso. Se il corrispettivo viene successivamente incassato l'importo dell'imposta e la detrazione devono essere nuovamente rettificati;

2. nel caso in cui sia stato versato un corrispettivo per una concordata cessione di beni o altra prestazione di servizi, ma la cessione o la prestazione diversa non sono state effettuate;

(…)».

Procedimenti principali e questioni pregiudiziali

Causa C-660/16

16 Il 10 aprile 2010, il sig. Kollroß ha ordinato un impianto di cogenerazione presso la G-GmbH (in prosieguo: la «GA»). La GA ha confermato l'ordine il 12 aprile 2010 ed ha emesso, per il bene da consegnare, una fattura anticipata di importo pari a EUR 30 000, che menzionava separatamente l'importo dell'IVA dovuta, vale a dire EUR 5 700. Il sig. Kollroß ha dichiarato, parallelamente, a fini di immatricolazione, un'attività professionale di produzione di energie rinnovabili e, il 19 aprile 2010, ha versato alla GA l'acconto richiesto. Il 15 luglio 2010, la GA ha emesso una seconda fattura di acconto, che faceva riferimento al pagamento del 19 aprile 2010. La data di consegna non era ancora stata fissata.

17 L'impianto non è stato fornito. Nei confronti della GA è stata avviata una procedura di insolvenza, successivamente chiusa per insufficienza di attivi. I soggetti che agivano per conto della GA sono stati condannati in sede penale per concorso in truffa nell'esercizio della loro professione in 88 casi, nonché per bancarotta fraudolenta a danno degli acquirenti degli impianti di cogenerazione. Dalla decisione di rinvio non emerge invece la sussistenza di frodi fiscali.

18 Il sig. Kollroß ha chiesto, per l'anno fiscale 2010, la detrazione dell'imposta assolta a monte relativa all'acconto versato. L'amministrazione finanziaria di Dachau gli ha negato il diritto a tale detrazione; contro tale decisione il sig. Kollroß ha presentato un reclamo, che è stato respinto, nonché un ricorso dinanzi al Finanzgericht München (tribunale tributario di Monaco, Germania).

19 Tale giudice ha accolto il suo ricorso. La sentenza pronunciata in primo grado è stata oggetto di un ricorso per *Revision* dinanzi alla Quinta Sezione del giudice del rinvio, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania).

20 Tale giudice ritiene che il sig. Kollroß soddisfi le condizioni generali, previste all'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112, per esigere la detrazione dell'IVA assolta a monte relativa a un acconto.

21 In particolare, lo stesso giudice fa riferimento al punto 39 della sentenza del 13 marzo 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), dal quale emergerebbe che l'esigibilità dell'imposta, ai sensi dell'articolo 65 della direttiva 2006/112, presuppone che la realizzazione del fatto generatore – e, quindi, l'esecuzione della prestazione – non sia incerta.

22 Il giudice del rinvio si chiede da quale punto di vista occorra esaminare tale presupposto. A suo avviso, una valutazione meramente obiettiva, indipendente dal punto di vista del soggetto che versa l'acconto, costituirebbe un onere troppo gravoso per un commerciante.

23 Inoltre, il giudice del rinvio si pone il problema di sapere se, per ragioni connesse al diritto dell'Unione, le diverse circostanze in cui il sig. Kollroß ha versato l'acconto ostino alla detrazione oppure facciano sorgere, eventualmente, un obbligo di rettifica. Tale giudice si interroga, segnatamente, sulla portata della sentenza del 13 marzo 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151) per quanto riguarda la detraibilità e l'obbligo di rettifica conformemente alla direttiva 2006/112.

24 A tal riguardo, il suddetto giudice osserva di aver già interpretato restrittivamente tale sentenza della Corte, nel senso che la rettifica presupporrebbe in entrambi i casi il rimborso dell'acconto. Infatti, la Corte avrebbe dichiarato, segnatamente ai punti 52 e 58 della suddetta sentenza, che l'imposta dovuta dovrebbe essere rettificata dal beneficiario dell'acconto solo allorché si verifica un siffatto rimborso. Lo stesso giudice considera quindi che il soggetto fiscale che ha pagato l'acconto dovrebbe rettificare la detrazione solo in caso di rimborso dell'acconto.

25 Quanto all'obbligo a carico delle autorità fiscali di rimborsare l'imposta quando non è possibile recuperarla presso il beneficiario dell'acconto, il giudice del rinvio considera possibile applicare al procedimento di cui è investito l'indirizzo giurisprudenziale della sentenza del 15 marzo 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167). Pertanto, un soggetto fiscale, come il sig. Kollroß, potrebbe chiedere il rimborso dell'IVA per la parte di tale imposta relativa all'acconto versato, poiché il rimborso dell'imposta da parte del beneficiario dell'acconto potrebbe rivelarsi impossibile o eccessivamente difficile.

26 Di conseguenza, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se i requisiti della certezza dell'erogazione di una prestazione quale condizione per la detrazione sulla base di un acconto ai sensi della sentenza del 13 marzo 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151) (…), debbano essere accertati in maniera puramente oggettiva o dal punto di vista del soggetto che ha versato l'acconto in base alle circostanze da lui riconoscibili.

2) Se gli Stati membri, tenuto conto del fatto che – a norma dell'articolo 167 della [direttiva 2006/112] – il diritto a detrazione insorge nello stesso momento in cui l'imposta diviene esigibile, e considerati i poteri di regolamentazione loro riconosciuti in base agli articoli 185, paragrafo 2, secondo comma, e 186 della direttiva succitata, possano subordinare al rimborso dell'acconto la rettifica tanto dell'imposta quanto della detrazione.

3) Se l'agenzia tributaria competente per il soggetto che ha versato l'acconto debba rimborsare a quest'ultimo l'imposta qualora questi non possa ottenere il rimborso dell'acconto dal relativo destinatario. In caso affermativo, se ciò debba avvenire nell'ambito di un procedimento di determinazione dell'imposta o se sia a tal fine sufficiente un procedimento secondo equità».

Causa C-661/16

27 Al fine di svolgere un'attività professionale di produzione di elettricità, il sig. Wirtl ha ordinato, il 3 agosto 2010, presso la Gesellschaft zur Förderung erneuerbarer Energien mbH (in prosieguo: la «GB»), un impianto di cogenerazione al prezzo di EUR 30 000, maggiorato di EUR 5 700 a titolo di IVA; la consegna era prevista 14 settimane dopo il versamento di tali importi. Con un bonifico bancario del 27 agosto 2010, il sig. Wirtl ha proceduto al versamento di EUR 35 700 che gli era stato richiesto il 6 agosto 2010 e ha ricevuto dalla GB una fattura, datata 28 agosto 2010, relativa alla fornitura di un impianto di cogenerazione.

28 Il 25 ottobre 2010, il sig. Wirtl ha presentato una dichiarazione IVA provvisoria per il mese di agosto 2010 procedendo a una detrazione di EUR 5 700 per l'acquisto di tale impianto di cogenerazione. Ha altresì segnalato all'amministrazione finanziaria di Göppingen il fatto che intendeva concedere in locazione tale bene alla GB.

29 Tuttavia, il suddetto impianto di cogenerazione non è mai stato consegnato. Nel corso del 2011, nei confronti della GB è stata avviata una procedura di insolvenza; undici imputati che operavano nell'ambito del gruppo GB sono stati condannati in sede penale per concorso in truffa nell'esercizio della loro professione in 88 casi.

30 L'amministrazione finanziaria di Göppingen ha respinto la dichiarazione annuale IVA a titolo d'esercizio fiscale 2010, nella quale il sig. Wirtl aveva detratto EUR 5 700 a titolo dell'imposta pagata a monte nell'ambito del pagamento anticipato dell'impianto di cogenerazione venduto dalla GB.

31 Il reclamo presentato dal sig. Wirtl contro tale parere è stato respinto, ma il Finanzgericht Baden-Württemberg (tribunale tributario del Baden-Württemberg, Germania) ha accolto il ricorso proposto contro tale decisione di rigetto, con sentenza del 19 settembre 2014.

32 L'undicesima sezione del giudice del rinvio, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale), investita di un ricorso per *Revision* contro tale sentenza, ritiene che il criterio legato al carattere certo della realizzazione del fatto generatore debba essere inteso in senso oggettivo. Infatti, l'esigibilità dell'imposta dovuta dal beneficiario dell'acconto nei confronti dell'erario non può dipendere, in linea di principio, da ciò che il debitore dell'acconto sapeva o non poteva ignorare.

33 Quanto al trattamento di un'IVA indebitamente fatturata a causa dell'assenza di un'operazione imponibile, dalla direttiva 2006/112 risulterebbe che i due operatori coinvolti non dovrebbero essere necessariamente trattati in modo identico. Da un lato, l'emittente di una fattura sarebbe debitore dell'IVA menzionata in tale fattura anche in assenza di un'operazione imponibile, conformemente all'articolo 203 di tale direttiva, trasposta nell'ordinamento nazionale dall'articolo 14c dell'UStG, allorché – come nel caso di specie – la consegna non ha più luogo. Dall'altro, l'esercizio del diritto a detrazione del destinatario di una fattura sarebbe limitato alle sole imposte corrispondenti a un'operazione soggetta all'IVA, conformemente agli articoli 63 e 167 della suddetta direttiva. Pertanto, l'acquirente non può detrarre l'imposta relativa all'acconto, indipendentemente dal fatto che tale acconto non gli sia stato restituito dal fornitore.

34 Infine, il giudice del rinvio dubita, inoltre, che lo Stato membro in questione sia autorizzato, in forza dell'articolo 186 della direttiva 2006/112, a subordinare la rettifica della detrazione al rimborso, qualora la consegna non abbia più avuto luogo.

35 Di conseguenza, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se, in base alla sentenza del 13 marzo 2014, FIRIN (C 107/13, EU:C:2014:151, punto 39, primo periodo), la detrazione sulla base di un acconto sia esclusa quando la realizzazione del fatto generatore dell'imposta è, al momento del versamento dell'acconto, incerta. Se tale incertezza debba essere valutata alla luce della situazione oggettiva o dal punto di vista del soggetto che ha versato l'acconto.

2) Se la sentenza del 13 marzo 2014, FIRIN (C 107/13, EU:C:2014:151, dispositivo e punto 58) debba essere interpretata nel senso che, in base al diritto dell'Unione, una rettifica della detrazione compiuta dal soggetto che ha versato l'acconto sulla base della fattura a lui intestata e redatta ai fini del pagamento di un acconto concernente la cessione di beni, non presuppone — nei casi in cui la cessione di cui trattasi non è alla fine stata effettuata – il rimborso dell'acconto versato.

3) In caso di risposta affermativa alla questione che precede, se l'articolo 186 della direttiva [2006/112], (…) che permette agli Stati membri di determinare le modalità di applicazione della rettifica a norma dell'articolo 185 della direttiva succitata, autorizzi lo Stato membro Repubblica federale di Germania a prevedere, nella sua normativa nazionale, che solo con la restituzione dell'acconto si verifica una riduzione della base imponibile dell'imposta e si rende quindi necessaria una rettifica, contestuale e alle medesime condizioni, dell'imposta sulla cifra d'affari dovuta e della detrazione».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulle prime questioni nelle cause C-660/16 e C-661/16

36 Con le sue prime questioni nelle cause C-660/16 e C-661/16, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se gli articoli 65 e 167 della direttiva 2006/112, che riguardano le condizioni per la detrazione dell'IVA relativa a un acconto, debbano essere interpretati in senso puramente oggettivo o in funzione delle informazioni che il soggetto che ha pagato l'acconto conosceva o avrebbe dovuto conoscere, in circostanze, come quelle di cui ai procedimenti principali, in cui la cessione dei beni in questione non è stata effettuata a causa di eventi che hanno condotto alla condanna per truffa delle persone che lavoravano per i fornitori.

37 Occorre rammentare che, secondo l'articolo 167 della direttiva 2006/112, il diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte sorge nel momento in cui l'imposta diventa esigibile.

38 Conformemente all'articolo 63 di tale direttiva, il fatto generatore dell'imposta si verifica, e l'imposta diviene esigibile, nel momento in cui viene effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi.

39 Tuttavia, l'articolo 65 della direttiva 2006/112 prevede, a titolo di deroga, che nel caso di pagamento di acconti anteriore alla cessione di beni o alla prestazione di servizi, l'imposta divenga esigibile all'atto della riscossione, a concorrenza dell'importo riscosso. In quanto deroga alla regola rammentata al punto precedente, tale disposizione deve essere oggetto di interpretazione restrittiva (v., in tal senso, sentenza del 21 febbraio 2006, BUPA Hospitals e Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, punto 45).

40 Infatti, affinché l'IVA possa divenire esigibile in circostanze siffatte, occorre che tutti gli elementi qualificanti del fatto generatore, vale a dire la futura cessione o la futura prestazione, siano già conosciuti e dunque, in particolare, che, al momento del versamento dell'acconto, i beni o i servizi siano specificamente individuati (v., in tal senso, sentenza del 21 febbraio 2006, BUPA Hospitals e Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, punto 48).

41 Di conseguenza, l'articolo 65 della direttiva 2006/112 non può essere applicato qualora la realizzazione della cessione o della prestazione sia incerta al momento del versamento dell'acconto (v., in tal senso, sentenza del 13 marzo 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punto 39).

42 Ne discende che, al fine di valutare l'elemento di certezza quanto alla realizzazione della cessione o della prestazione, che condiziona l'esigibilità dell'IVA riguardante l'acconto e il relativo sorgere del diritto a detrazione, occorre porsi al momento del versamento di tale acconto.

43 Nel caso di specie, emerge dalle due decisioni di rinvio che nel momento in cui i sigg. Kollroß e Wirtl hanno versato i loro rispettivi acconti, i beni che dovevano essere oggetto di una cessione erano chiaramente identificati. In particolare, erano stati chiaramente precisati le caratteristiche e il prezzo di tali beni.

44 Pertanto, il diritto alla detrazione dell'IVA riguardante il versamento di un acconto, in situazioni come quelle di cui trattasi nei procedimenti principali, non può essere negato al potenziale acquirente, atteso che tale acconto è stato versato e incassato e che, nel momento di tale versamento, tutti gli elementi rilevanti della futura cessione potevano essere considerati noti al suddetto acquirente e che tale cessione sembrava, in quel momento, certa.

45 A tal riguardo, e contrariamente a quanto fa valere il governo tedesco, la circostanza che la data di cessione del bene non è nota con precisione al momento del versamento dell'acconto non consente di concludere che gli elementi rilevanti del fatto generatore, vale a dire la futura cessione, non sono noti. Inoltre, l'assenza di tale precisione non è tale, di per sé, da rimettere in discussione la certezza di tale cessione.

46 Premesse tali precisazioni, occorre esaminare il problema dell'eventuale esistenza, in circostanze come quelle dei procedimenti principali, di un elemento di incertezza tale da escludere l'applicazione dell'articolo 65 della direttiva 2006/112. A tal riguardo, secondo le decisioni di rinvio, i beni di cui trattasi non sono stati ceduti a causa di fatti commessi da persone che lavoravano per i fornitori di tali beni, persone che sono state condannate per concorso in truffa nell'esercizio della loro professione, e non a causa di frodi fiscali. Orbene, risulta dalle decisioni di rinvio che tali fatti sono stati conosciuti successivamente alla data del versamento degli acconti che costituisce il fondamento delle domande di detrazione di cui trattasi nei procedimenti principali. Spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare che questo sia effettivamente il caso.

47 A tal riguardo, occorre ricordare che se è vero che quando vengono incassati acconti anteriormente al fatto generatore il loro incasso rende esigibile l'imposta, ciò accade perché i contraenti dimostrano in tal modo di voler trarre anticipatamente tutte le conseguenze finanziarie legate alla realizzazione di tale cessione o di tale prestazione (v., in tal senso, sentenza del 21 febbraio 2006, BUPA Hospitals e Goldsborough Developments, C-419/02, EU:C:2006:122, punto 49).

48 Di conseguenza, qualora, al momento dell'incasso di un acconto, siano soddisfatte le condizioni connesse all'esigibilità dell'IVA, come ricordate ai punti 42 e 43 della presente sentenza, il diritto a detrazione sorge e il soggetto che ha versato tale acconto può esercitare tale diritto in quel momento, senza che occorra tener conto di altri elementi di fatto, conosciuti successivamente, che renderebbero incerta la realizzazione della cessione o della prestazione di cui trattasi.

49 Al contrario, il beneficio di tale diritto deve essere negato a tale soggetto dalle autorità e dai giudici nazionali qualora si accerti, alla luce di elementi oggettivi, che, al momento del versamento dell'acconto, egli sapeva o non poteva ragionevolmente ignorare che tale cessione o tale prestazione potevano non realizzarsi.

50 Infatti, non si può considerare che un soggetto siffatto avesse l'intenzione, nella sua qualità di contraente, di trarre le conseguenze finanziarie legate alla realizzazione futura di tale cessione o di tale prestazione, se egli sa o non può ragionevolmente ignorare che tale realizzazione e incerta.

51 Di conseguenza, occorre rispondere alle prime questioni nelle cause C-660/16 e C-661/16 che gli articoli 65 e 167 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che, in circostanze come quelle di cui trattasi nei procedimenti principali, il diritto a detrazione dell'IVA riguardante il versamento di un acconto non può essere negato al potenziale acquirente dei beni in questione, in una situazione in cui tale acconto è stato versato e riscosso e, al momento di tale versamento, si poteva considerare che tutti gli elementi rilevanti della futura cessione erano noti a tale acquirente e la cessione di tali beni sembrava in quel momento certa. Un siffatto diritto potrà tuttavia essere negato al suddetto acquirente qualora si accerti, alla luce di elementi oggettivi, che, al momento del versamento dell'acconto, egli sapeva o non poteva ragionevolmente ignorare che la realizzazione di tale cessione era incerta.

Sulla seconda questione nella causa C-660/16 e sulla seconda e terza questione nella causa C-661/16

52 Con la sua seconda questione nella causa C-660/16, nonché con la sua seconda e terza questione nella causa C-661/16, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se gli articoli 185 e 186 della direttiva 2006/112 ostino a normative o prassi nazionali che subordinano la rettifica della detrazione dell'IVA riguardante il pagamento di un acconto al fine della cessione di un bene al rimborso di tale acconto da parte del fornitore.

53 Gli articoli da 184 a 186 della direttiva 2006/112 determinano le condizioni in presenza delle quali l'amministrazione finanziaria nazionale può esigere una rettifica da parte di un soggetto fiscale.

54 Per quanto riguarda l'eventuale incidenza, sulla detrazione dell'IVA operata da parte di un soggetto fiscale, di eventi verificatisi successivamente a quest'ultima, emerge dalla giurisprudenza della Corte che l'impiego, reale o previsto, dei beni o dei servizi determina l'entità della detrazione iniziale alla quale il soggetto passivo ha diritto e l'entità di eventuali rettifiche durante i periodi successivi (v., in tal senso, sentenze del 18 ottobre 2012, TETS Haskovo, C 234/11, EU:C:2012:644, punto 29 e giurisprudenza ivi citata, nonché del 13 marzo 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punto 49).

55 Infatti, il meccanismo di rettifica previsto agli articoli da 184 a 186 della direttiva 2006112 è parte integrante del sistema di detrazione dell'IVA istituito dalla stessa direttiva. Esso mira ad aumentare la precisione delle detrazioni, così da assicurare la neutralità dell'IVA, in modo che le operazioni effettuate allo stadio anteriore continuino a dare luogo al diritto di detrazione soltanto nei limiti in cui esse servano a fornire prestazioni soggette ad una tale imposta. Tale meccanismo ha così lo scopo di stabilire una relazione stretta e diretta tra il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte e l'impiego dei beni o dei servizi di cui trattasi per operazioni soggette ad imposta a valle (sentenze del 18 ottobre 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punti 30 e 31, nonché del 13 marzo 2014, FIRIN, C-107/13, EU:C:2014:151, punto 50).

56 Per quanto riguarda la nascita di un obbligo di rettifica della detrazione dell'IVA effettuata a titolo di imposta pagata a monte, l'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 stabilisce il principio secondo il quale tale rettifica deve essere operata in particolare quando, successivamente alla dichiarazione dell'IVA, sono intervenuti dei mutamenti degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo della suddetta detrazione (sentenze del 4 ottobre 2012, PIGI, C-550/11, EU:C:2012:614, punto 26, e del 18 ottobre 2012, TETS Haskovo, C-234/11, EU:C:2012:644, punto 32).

57 Nel caso di specie, e come precisato al punto 46 della presente sentenza, i beni di cui trattasi nei procedimenti principali non sono stati ceduti e il momento in cui è apparso certo che la cessione di tali beni non si sarebbe realizzata è successivo alla data di versamento degli acconti, nonché delle successive dichiarazioni IVA.

58 A tal riguardo, al punto 52 della sentenza del 13 marzo 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), la Corte ha dichiarato che, in una situazione come quella di cui trattavasi nel procedimento all'origine di tale sentenza, in cui era pacifico che la cessione dei beni per i quali l'acquirente aveva versato un acconto non si sarebbe realizzata, si doveva considerare che un mutamento degli elementi presi in considerazione per determinare l'importo della detrazione dell'IVA assolta a monte era intervenuto successivamente alla dichiarazione dell'IVA ai sensi dell'articolo 185, paragrafo 1, della direttiva 2006/112. Pertanto, in una fattispecie di tal genere l'amministrazione finanziaria poteva esigere la rettifica dell'IVA detratta dal soggetto passivo.

59 Detto ciò, talune circostanze distinguono i procedimenti principali dalla causa che ha condotto alla suddetta sentenza.

60 Da un lato, come giustamente sottolinea la Commissione europea, nei procedimenti principale gli acquirenti hanno già percepito un reddito dei beni per i quali avevano versato gli acconti anche prima della loro effettiva cessione. Risulta infatti dalle decisioni di rinvio che gli acquirenti hanno dato in locazione i beni di cui trattasi e hanno riscosso, a tale titolo, dei canoni di locazione. Pertanto, tali beni, tassati a monte, sono stati utilizzati, in una certa misura, per operazioni tassate a valle.

61 Dall'altro, i due procedimenti principali sono caratterizzati dal fatto che la cessione dei beni non è potuta andare a buon fine a seguito di truffe commesse in concorso, in cui erano coinvolti i rappresentanti dei fornitori, il che ha condotto all'avvio di procedure di insolvenza nei confronti di questi ultimi, una delle quali è stata chiusa per insufficienza di attivi.

62 Le cause in esame, quindi, contrariamente a quelle che hanno condotto alla sentenza del 13 marzo 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151), non riguardano casi di frode dell'IVA. A tale titolo, il giudice del rinvio considera accertato che l'IVA riguardante gli acconti di cui trattasi è stata versata dai fornitori all'erario. Inoltre, poiché tali fornitori, considerato il loro stato di insolvenza, non restituiranno gli acconti in questione, l'IVA da essi dovuta all'erario, a titolo della riscossione di tali acconti, non dovrà essere rettificata in applicazione del combinato disposto degli articoli 65, 90 e 123 della direttiva 2006/112. Ne consegue che, in circostanze come quelle dei procedimenti principali, l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA da parte degli acquirenti a titolo dei suddetti acconti non comporta, per il suddetto erario, alcun rischio di perdita di entrate fiscali.

63 Certamente, la Corte ha dichiarato, al punto 57 della sentenza del 13 marzo 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151) che il fatto che l'IVA dovuta dal fornitore non sia stata essa stessa rettificata non incide, in linea di principio, sul diritto dell'amministrazione finanziaria di ottenere la restituzione dell'IVA detratta da tale soggetto passivo a titolo del versamento dell'acconto corrispondente a tale cessione.

64 Tuttavia, occorre osservare che, in caso di rettifica del diritto a detrazione in una situazione in cui l'acconto non è stato rimborsato, il rispetto del principio di neutralità fiscale è garantito dalla possibilità, che gli Stati membri devono prevedere nel loro ordinamento, che l'acquirente ottenga dal suo fornitore la restituzione dell'acconto versato per la cessione di beni che non è più stata effettuata (v., per analogia, sentenze del 31 gennaio 2013, LVK, C-643/11, EU:C:2013:55 punto 48, e del 13 marzo 2014, FIRIN (C-107/13, EU:C:2014:151, punto 55).

65 Orbene, in circostanze come quelle dei procedimenti principali, alla luce dello stato di insolvenza dei fornitori, sarebbe eccessivamente difficile, o addirittura impossibile, per gli acquirenti ottenere il rimborso degli acconti che hanno versato in buona fede al fine della cessione dei beni ordinati.

66 D'altronde, per quanto riguarda i casi di IVA indebitamente fatturata a causa dell'assenza di un'operazione imponibile, la Corte ha dichiarato che certamente i principi di neutralità e di effettività non ostano, in linea di principio, a una normativa nazionale secondo la quale solo il fornitore può chiedere alle competenti autorità finanziarie il rimborso di importi che esso ha versato loro erroneamente a titolo di IVA, con l'onere per l'acquirente di beni di proporre un'azione nei confronti di tale fornitore al fine di ottenerne a sua volta il rimborso da quest'ultimo. Tuttavia, la Corte ha altresì dichiarato che, se un'azione siffatta risulta impossibile o eccessivamente difficile, segnatamente in caso d'insolvenza del prestatore, detti principi possono imporre che il destinatario di servizi sia legittimato ad agire per il rimborso direttamente nei confronti delle autorità tributarie (v., in tal senso, sentenza del 15 marzo 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken, C-35/05, EU:C:2007:167, punti 39, 41 e 42).

67 Tali considerazioni possono essere applicate, mutatis mutandis, a circostanze come quelle dei procedimenti principali. Infatti, se dovessero essere costretti a rettificare le detrazioni effettuate a titolo dell'IVA versata sugli acconti da essi pagati e non fossero rimborsati dai fornitori, gli acquirenti

disporrebbero, conformemente alle considerazioni riportate al punto precedente, di un credito nei confronti delle autorità tributarie di importo identico a quello recuperato da queste ultime nell'ambito di tale rettifica.

68 Orbene, sarebbe manifestamente irragionevole imporre ai suddetti acquirenti di rettificare tali detrazioni per poi proporre un'azione nei confronti delle autorità tributarie per ottenere il rimborso dell'IVA versata a titolo degli acconti in questione.

69 Alla luce delle considerazioni che precedono, occorre rispondere alla seconda questione nella causa C-660/16 nonché alla seconda e terza questione nella causa C-661/16 che gli articoli 185 e 186 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che essi non ostano, in circostanze come quelle di cui trattasi nei procedimenti principali, a una normativa o a una prassi nazionale aventi l'effetto di subordinare la rettifica dell'IVA riguardante il pagamento di un acconto al fine della cessione di un bene al rimborso di tale acconto da parte del fornitore.

Sulla terza questione nella causa C-660/16

70 Tenuto conto delle riposte fornite alle questioni precedenti, non occorre rispondere alla terza questione proposta nella causa C-660/16.

Sulle spese

71 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento 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 (Quinta Sezione) dichiara:

1) **Gli articoli 65 e 167 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che, in circostanze come quelle di cui trattasi nei procedimenti principali, il diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto riguardante il versamento di un acconto non può essere negato al potenziale acquirente dei beni in questione, in una situazione in cui tale acconto è stato versato e riscosso e, al momento di tale versamento, si poteva considerare che tutti gli elementi rilevanti della futura cessione erano noti a tale acquirente e la cessione di tali beni sembrava in quel momento certa. Un siffatto diritto potrà tuttavia essere negato al suddetto acquirente qualora si accerti, alla luce di elementi oggettivi, che, al momento del versamento dell'acconto, egli sapeva o non poteva ragionevolmente ignorare che la realizzazione di tale cessione era incerta.**

2) **Gli articoli 185 e 186 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che essi non ostano, in circostanze come quelle di cui trattasi nei procedimenti principali, a una normativa o a una prassi nazionale aventi l'effetto di subordinare la rettifica dell'imposta sul valore aggiunto riguardante il pagamento di un acconto al fine della cessione di un bene al rimborso di tale acconto da parte del fornitore.**

Firme