Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Nona Sezione)

1º agosto 2025 *

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 203 – Indicazione di un importo di IVA errato nella fattura – Articolo 238 – Fatturazione semplificata – Prestazioni fatturate a persone che non sono soggetti passivi e a soggetti passivi non legittimati alla detrazione dell'IVA – Obbligo di pagare la parte dell'IVA erroneamente fatturata – Assenza di rischio di perdita di gettito fiscale»

Nella causa C-794/23,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa, Austria), con decisione del 14 dicembre 2023, pervenuta in cancelleria il 21 dicembre 2023, nel procedimento

Finanzamt Österreich

contro

P GmbH,

LA CORTE (Nona Sezione),

composta da N. Jääskinen, presidente di sezione, I. Jarukaitis (relatore), presidente della Quarta Sezione, e A. Arabadjiev, giudice,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per il governo austriaco, da A. Posch, J. Schmoll e F. Koppensteiner, in qualità di agenti;

– per il governo tedesco, da J. Möller e P.-L. Krüger, in qualità di agenti;

– per il governo portoghese, da P. Barros da Costa, C. Bento, R. Laires e A. Rodrigues, in qualità di agenti;

* Lingua processuale: il tedesco.

– per la Commissione europea, inizialmente da F. Behre e M. Herold, successivamente da M. Herold, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocata generale, presentate all'udienza del 19 dicembre 2024,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 203 e 238 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva (UE) 2018/1695 del Consiglio, del 6 novembre 2018 (GU 2018, L 329, pag. 53) (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il Finanzamt Österreich (amministrazione tributaria austriaca; in prosieguo: l'«amministrazione tributaria») e la P GmbH in merito al rigetto, da parte dell'amministrazione, di una richiesta di rettifica della dichiarazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) della P con la motivazione che quest'ultima aveva indicato nelle proprie fatture un importo dell'IVA calcolato con un'aliquota errata.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Ai sensi dell'articolo 193 della direttiva 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».

4 L'articolo 203 di tale direttiva dispone quanto segue:

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

5 L'articolo 220, paragrafo 1, di detta direttiva stabilisce quanto segue:

«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;

(...)».

6 L'articolo 238 della medesima direttiva prevede quanto segue

«1. Previa consultazione del comitato IVA e alle condizioni da essi stabilite, gli Stati membri possono prevedere che sulle fatture relative a cessioni di beni o a prestazioni di servizi figurino solo i dati di cui all'articolo 226 ter nei seguenti casi:

a) quando l'importo della fattura è superiore a 100 EUR ma non superiore a 400 EUR o al controvalore in moneta nazionale;

b) quando le pratiche commerciali o amministrative del settore di attività interessato o le condizioni tecniche di emissione delle suddette fatture rendono particolarmente difficile il rispetto di tutti gli obblighi di cui agli articoli 226 o 230.

3. La semplificazione prevista al paragrafo 1 non si applica quando le fatture devono essere emesse ai sensi dell'articolo 220, paragrafo 1, punti 2 e 3 o quando la cessione di beni o la prestazione di servizi imponibile è effettuata da un soggetto passivo non stabilito nello Stato membro in cui l'IVA è dovuta o la cui sede in tale Stato membro non interviene nella fornitura/prestazione ai sensi dell'articolo 192 bis e il debitore dell'imposta è l'acquirente dei beni o il destinatario dei servizi».

Diritto austriaco

7 L'articolo 11, paragrafi 1, 6 e 12 della Umsatzsteuergesetz 1994 (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari del 1994, BGBl. 663/1994), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: l'«UStG 1994»), stabilisce quanto segue:

«(1)

1. L'imprenditore, qualora effettui operazioni ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, punto 1, è legittimato ad emettere fatture. Se effettua tali operazioni in favore di un altro imprenditore per i fabbisogni dell'impresa di quest'ultimo oppure in favore di una persona giuridica che non sia imprenditore, egli è obbligato ad emettere fatture. Se effettua un'operazione 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 fattura. L'imprenditore deve ottemperare all'obbligo di emettere fattura entro sei mesi dall'esecuzione dell'operazione.

(...)

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

1. [i]l 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.

(...)

(12) 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».

8 L'articolo 16, paragrafo 1, dell'UStG 1994 così dispone:

«In caso di modifica della base imponibile di un'operazione imponibile ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 1, punti 1 e 2,

1. l'imprenditore che ha effettuato tale operazione è tenuto a rettificare in maniera corrispondente l'importo dell'imposta dovuta a tal titolo e

2. l'imprenditore destinatario è tenuto a rettificare in maniera corrispondente la detrazione effettuata per tale operazione. Le rettifiche sono effettuate per il periodo d'imposta in cui si è verificata la modifica del corrispettivo».

9 L'articolo 239a della Bundesabgabenordnung (codice federale delle imposte), nella versione applicabile al procedimento principale, prevede quanto segue:

«Nella misura in cui un prelievo che, in base alla finalità della norma che lo dispone, deve essere sostenuto economicamente da una persona diversa dal suo soggetto passivo, sia stato sostenuto da una persona che non è il soggetto passivo, si devono escludere:

1. l'accredito nel conto fiscale,

2. il rimborso, il trasferimento o la conversione di crediti e

3. l'utilizzo ai fini del rimborso di debiti fiscali,

se ciò comporta un arricchimento senza causa del soggetto tenuto al pagamento del tributo».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

10 La P è una società a responsabilità limitata di diritto austriaco che gestisce un parco giochi al coperto. Nel 2019, essa ha assoggettato i biglietti d'ingresso a detto parco giochi all'aliquota IVA del 20%. Al momento del pagamento dei biglietti di ingresso, ha rilasciato ai clienti ricevute del registratore di cassa, che, tenuto conto del loro modico valore, erano emesse secondo le regole di fatturazione semplificata di cui all'articolo 11, paragrafo 6, dell'UStG 1994. La P ha indicato l'imposta corrispondente sulla sua dichiarazione IVA per l'anno 2019, ma ha successivamente rettificato quest'ultima con la motivazione che i biglietti di ingresso avrebbero dovuto essere assoggettati all'aliquota IVA ridotta del 13%.

11 Con decisione del 18 gennaio 2021, l'amministrazione tributaria ha fissato l'IVA dovuta dalla P per l'anno 2019 senza tener conto di tale rettifica. Nella sua decisione, essa ha affermato che P aveva applicato un'aliquota IVA del 20% sui ricavi provenienti dagli ingressi nel parco giochi al coperto e che aveva indicato l'importo di tale imposta sulle ricevute del registratore di cassa. Detta amministrazione ha negato la rettifica a posteriori dell'aliquota IVA dato che, da un lato, non era possibile modificare le fatture né trasmettere ai clienti note di credito corrispondenti alla differenza tra l'IVA all'aliquota del 20% e l'IVA all'aliquota ridotta e che, dall'altro, avendo i clienti della P corrisposto un'IVA all'aliquota del 20%, una siffatta rettifica avrebbe comportato l'arricchimento senza causa di tale società.

12 La P ha proposto ricorso avverso tale decisione, facendo valere che le prestazioni erano state fornite «quasi esclusivamente» a privati non abilitati a detrarre l'IVA pagata a monte, cosicché doveva escludersi un rischio di perdita di gettito fiscale e non era necessaria una rettifica delle fatture.

13 Con ordinanza del 21 giugno 2021, il Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze, Austria), dinanzi al quale era stato presentato il predetto ricorso, ha sottoposto alla Corte una domanda di pronuncia pregiudiziale al fine di sapere se l'articolo 203 della direttiva IVA potesse essere applicato nell'ambito di tale controversia, nel momento in cui non sussisteva alcun rischio di perdita di gettito fiscale.

14 Nella sua sentenza dell'8 dicembre 2022, Finanzamt Österreich (IVA erroneamente fatturata a consumatori finali) (C-378/21, EU:C:2022:968), la Corte 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 monte.

15 A seguito di tale sentenza, il Bundesfinanzgericht (Tribunale federale delle finanze), con sentenza del 27 gennaio 2023, ha modificato l'avviso di accertamento dell'IVA dovuta dalla P per l'anno 2019.

16 Tale organo giurisdizionale è partito dalla premessa che l'acquisto delle prestazioni della P è stato «(quasi) esclusivamente» effettuato da consumatori finali, che non potevano fare valere il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte. Tuttavia, poiché non si poteva escludere che taluni clienti avessero proceduto, a torto o a ragione, alla detrazione dell'IVA fatturata dalla P, detto organo giurisdizionale ha ritenuto che occorresse procedere a una stima delle fatture idonee a far sorgere un debito IVA ai sensi dell'articolo 203 della direttiva IVA. Esso è partito dall'ipotesi che esistesse un rischio di perdita di gettito fiscale per una parte stimata allo 0,5% del fatturato totale del parco giochi al coperto, ossia circa 112 delle 22 557 fatture emesse in totale dalla P.

17 Avverso la sentenza del 27 gennaio 2023, l'amministrazione tributaria ha proposto un ricorso per *Revision* dinanzi al Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa, Austria), facendo valere che tale sentenza si discosta dalla sentenza dell'8 dicembre 2022, Finanzamt Österreich (IVA erroneamente fatturata a consumatori finali) (C-378/21, EU:C:2022:968). Essa sostiene che da tale sentenza – con cui la Corte ha esaminato le questioni ad essa sottoposte alla luce della premessa secondo cui il servizio di cui trattasi nel procedimento principale era fornito esclusivamente a consumatori finali che non avevano il diritto di detrarre l'IVA pagata a monte – non si poteva

dedurre che l'IVA dovuta potesse essere valutata sulla base di una suddivisione, basata su una stima, tra i consumatori finali, da un lato, e i soggetti passivi che hanno il diritto di detrarre l'imposta pagata a monte, dall'altro.

18 Secondo il giudice del rinvio, poiché il rischio di perdita di gettito fiscale, in assenza di rettifica delle fatture, non è stato del tutto escluso in tempo utile, la P potrebbe essere considerata interamente debitrice degli importi dell'IVA che sono stati indicati su tutte le fatture.

19 Qualora, nondimeno, il rischio di perdita di gettito fiscale dovesse essere valutato, come suggerito dall'avvocata generale nelle sue conclusioni nella causa Finanzamt Österreich (IVA erroneamente fatturata a consumatori finali) (C-378/21, EU:C:2022:657), a livello di ciascuna delle fatture errate, il giudice del rinvio si chiede secondo che criteri occorra determinare, eventualmente mediante una stima, per quali di tali fatture sussista un rischio di perdita di questo tipo.

20 Il giudice del rinvio sottolinea che, in tale contesto, non è chiaro il modo in cui debba essere intesa la nozione di «consumatori finali non legittimati alla detrazione dell'IVA pagata a monte», ai sensi della sentenza dell'8 dicembre 2022, Finanzamt Österreich (IVA erroneamente fatturata a consumatori finali) (C-378/21, EU:C:2022:968).

21 Alla luce di tali circostanze, il Verwaltungsgerichtshof (Corte amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«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 [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 [dell'8 dicembre 2022, Finanzamt Österreich (IVA erroneamente fatturata a consumatori finali) (C-378/21, EU:C:2022:968)] 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 [IVA], 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».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

22 Con la prima questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 203 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che un soggetto passivo che ha fornito una prestazione e indicato nella sua fattura un importo di IVA calcolato a un'aliquota errata è debitore della parte dell'IVA che è stata erroneamente fatturata a una persona che non è soggetto passivo, anche se detto soggetto passivo ha parimenti fornito prestazioni della stessa natura ad altri soggetti passivi.

23 A tal riguardo, l'articolo 203 della direttiva IVA prevede che l'IVA sia dovuta da chiunque la indichi in una fattura. Secondo la giurisprudenza della Corte, l'IVA indicata in una fattura è dovuta dall'emittente di tale fattura, anche in assenza di una qualsiasi operazione imponibile reale [sentenza dell'8 dicembre 2022, Finanzamt Österreich (IVA erroneamente fatturata a consumatori finali), C-378/21, EU:C:2022:968, punto 19 e giurisprudenza citata].

24 Dalla giurisprudenza della Corte emerge inoltre che l'articolo 203 della direttiva IVA mira ad eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale che può derivare dal diritto a detrazione previsto da tale direttiva. Tale articolo è pertanto destinato ad applicarsi nel caso in cui l'IVA sia stata erroneamente fatturata e sussista un rischio di perdita di gettito fiscale a causa del fatto che il destinatario della fattura in questione potrebbe avvalersi del proprio diritto alla detrazione di siffatta IVA [sentenza dell'8 dicembre 2022, Finanzamt Österreich (IVA erroneamente fatturata a consumatori finali), C-378/21, EU:C:2022:968, punti 20 e 21 nonché giurisprudenza citata].

25 La Corte ha altresì giudicato che, in una situazione in cui una parte dell'IVA addebitata è stata erroneamente fatturata, l'articolo 203 della direttiva IVA è destinato ad applicarsi solo all'importo dell'IVA che supera quello debitamente fatturato. Infatti, in quest'ultimo caso, sussiste un rischio di perdita di gettito fiscale, in quanto un soggetto passivo destinatario di una simile fattura potrebbe essere indotto ad esercitare il suo diritto alla detrazione a titolo di tale IVA senza che l'amministrazione tributaria competente sia in grado di stabilire se siano soddisfatte le condizioni per l'esercizio di tale diritto [sentenza dell'8 dicembre 2022, Finanzamt Österreich (IVA erroneamente fatturata a consumatori finali), C-378/21, EU:C:2022:968, punto 23].

26 Ne consegue che l'applicazione dell'articolo 203 della direttiva IVA è subordinata unicamente all'esistenza di un rischio di perdita di gettito fiscale, il quale dev'essere valutato sulla base di una fattura specifica e non può dipendere dal fatto che le prestazioni del soggetto passivo di cui trattasi siano state fornite non soltanto a persone che non sono soggetti passivi dell'IVA, ma anche ad altri soggetti passivi di tale imposta. Pertanto, ai fini della valutazione dell'esistenza di un rischio del genere, occorre verificare se il destinatario della fattura in questione sia effettivamente soggetto passivo dell'IVA e possa, di conseguenza, far valere il diritto alla detrazione dell'imposta pagata a monte.

27 Per tali motivi, alla prima questione occorre rispondere dichiarando che l'articolo 203 della direttiva IVA deve essere interpretato nel senso che un soggetto passivo che ha fornito una prestazione e indicato nella sua fattura un importo di IVA calcolato a un'aliquota errata non è debitore della parte dell'IVA che è stata erroneamente fatturata a una persona che non è soggetto passivo, anche se detto soggetto passivo ha parimenti fornito prestazioni della stessa natura ad altri soggetti passivi.

Sulla seconda questione

28 Con la seconda questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la direttiva IVA debba essere interpretata nel senso che occorre qualificare come «consumatori finali non legittimati alla detrazione dell'IVA pagata a monte», ai sensi della sentenza dell'8 dicembre 2022, Finanzamt Österreich (IVA erroneamente fatturata a consumatori finali) (C-378/21, EU:C:2022:968), non soltanto persone che non sono soggetti passivi, ma anche soggetti passivi che, in una determinata situazione, non hanno il diritto di detrarre l'IVA a monte.

29 Occorre ricordare, a tal riguardo, che la Corte ha dichiarato, al punto 25 della sentenza dell'8 dicembre 2022, Finanzamt Österreich (IVA erroneamente fatturata a consumatori finali) (C-378/21, EU:C:2022:968), 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 monte.

30 Inoltre, dalla giurisprudenza della Corte risulta che, come ricordato al punto 24 della presente sentenza, il rischio di perdita di gettito fiscale che l'articolo 203 della direttiva IVA mira ad eliminare non è, in via di principio, del tutto escluso fintantoché il destinatario di una fattura indicante un'IVA non dovuta possa ancora decidere di utilizzarla al fine di esercitare il suo diritto a detrazione (v., in tal senso, sentenza del 31 gennaio 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punti da 30 a 32), dato che non si può escludere che talune circostanze e taluni rapporti giuridici complessi impediscano all'amministrazione tributaria di identificare, in tempo utile, i motivi ostativi all'esercizio di detto diritto (v., in tal senso, sentenza del 18 giugno 2009, Stadeco, C-566/07, EU:C:2009:380, punto 30).

31 Occorre dunque interpretare la nozione di «consumatori finali non legittimati alla detrazione dell'IVA pagata a monte» in modo restrittivo e considerare che un tale rischio sussiste qualora il destinatario di una fattura errata sia un soggetto passivo, e ciò anche nel caso in cui quest'ultimo abbia potuto ricorrere alla prestazione di cui trattasi per fini privati o per altri fini che non danno diritto a detrazione.

32 In considerazione di quanto precede, alla seconda questione si deve rispondere dichiarando che la direttiva IVA deve essere interpretata nel senso che occorre qualificare come «consumatori finali non legittimati alla detrazione dell'IVA pagata a monte», ai sensi della sentenza dell'8 dicembre 2022, Finanzamt Österreich (IVA erroneamente fatturata a consumatori finali) (C-378/21, EU:C:2022:968), unicamente persone che non sono soggetti passivi. Pertanto, non rientrano in detta nozione soggetti passivi che, in una determinata situazione, non hanno il diritto di detrarre l'IVA a monte.

Sulla terza questione

33 Con la terza questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la direttiva IVA debba essere interpretata nel senso che essa osta a che, in caso di fatturazione semplificata ai sensi dell'articolo 238 di tale direttiva, un'amministrazione tributaria o un organo giurisdizionale nazionale possa ricorrere a una stima per determinare la parte di fatture per le quali un soggetto passivo che ha erroneamente fatturato l'IVA è debitore di tale imposta in applicazione dell'articolo 203 di detta direttiva.

34 Dal fascicolo agli atti della Corte risulta che il procedimento principale riguarda una situazione in cui il volume delle fatture emesse dal soggetto passivo interessato è molto rilevante, in quanto tale emissione è stata effettuata nell'ambito di un'attività commerciale di massa, senza che fosse nota l'identità dei destinatari di tali fatture.

35 Occorre pertanto determinare il modo in cui, in un caso di questo tipo, si debbano individuare, ai fini della rettifica dell'IVA indebitamente fatturata, le fatture di modico valore per le quali il soggetto passivo è debitore dell'IVA in forza dell'articolo 203 della direttiva IVA, qualora i destinatari delle prestazioni e delle fatture siano tanto consumatori finali quanto soggetti passivi legittimati alla detrazione dell'IVA pagata a monte.

36 Come risulta, in sostanza, dal paragrafo 33 delle conclusioni dell'avvocata generale, la direttiva IVA non disciplina tale questione né quella dell'onere della prova riguardante tale identificazione. Pertanto, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilire i criteri in base ai quali occorre determinare i casi in cui un soggetto passivo è debitore di un importo di IVA erroneamente fatturata. Tale autonomia procedurale degli Stati membri è, nondimeno, delimitata dai principi di equivalenza e di effettività, vale a dire che i criteri sopra menzionati non devono essere meno favorevoli di quelli che riguardano reclami analoghi basati su disposizioni di diritto interno né essere congegnati in modo tale da rendere praticamente impossibile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione (v., in tal senso, sentenza del 13 ottobre 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punti 33 e 39).

37 Poiché il principio di equivalenza non è interessato nel caso di specie, occorre ricordare, per quanto riguarda il principio di effettività, che quest'ultimo esige che le norme nazionali relative, in particolare, alla determinazione della parte delle fatture per le quali il soggetto passivo interessato, che ha erroneamente fatturato l'IVA, è debitore dell'IVA così fatturata non finiscano per privare tale soggetto passivo della possibilità di regolarizzazione o di rimborso dell'IVA pagata per errore, poiché il diritto dell'Unione prevede un siffatto obbligo a carico degli Stati membri qualora, in particolare, non sussista alcun rischio di perdita di gettito fiscale per lo Stato membro interessato. Spetta al giudice del rinvio stabilire se tale ipotesi ricorra nel caso di specie, in considerazione dell'insieme delle circostanze del procedimento principale (v., in tal senso, sentenza del 13 ottobre 2022, HUMDA, C-397/21, EU:C:2022:790, punti 36 e 40).

38 A tal riguardo, come rilevato al punto 26 della presente sentenza, l'esistenza di un rischio di perdita di gettito fiscale ai sensi dell'articolo 203 della direttiva IVA deve essere valutata sulla base di ciascuna fattura specifica, verificando se il destinatario di quest'ultima sia effettivamente soggetto passivo dell'IVA.

39 Occorre inoltre tener conto, al fine di determinare, tra le fatture che indicano l'importo errato dell'IVA, la parte delle fatture emesse per altri soggetti passivi, di tutte le circostanze pertinenti, quali la natura del servizio fornito, le modalità di prestazione e di fatturazione di tale servizio, nonché di ogni informazione statistica relativa ai destinatari di detto servizio di cui dispone il suo prestatore. A tal riguardo, assume particolare rilievo il fatto che, nel caso di specie, i clienti del soggetto passivo interessato siano piuttosto raramente altri soggetti passivi.

40 Per quanto riguarda la possibilità di ricorrere ad una stima per individuare la parte di fatture errate emesse nei confronti di altri soggetti passivi, occorre rilevare che, come sostanzialmente indicato dall'avvocata generale ai paragrafi 42 e 43 delle sue conclusioni, il diritto dell'Unione non vi osta,

in linea di principio, a condizione che siano rispettati, nell'ambito di una siffatta stima, i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità (v., in tal senso, sentenza del 21 novembre 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punti 36 e 37).

41 Per quanto riguarda, in primo luogo, il principio di neutralità fiscale, occorre sottolineare che il sistema comune dell'IVA garantisce la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in via di principio, soggette esse stesse all'IVA. Orbene, l'amministrazione tributaria di uno Stato membro arrecherebbe un pregiudizio sproporzionato al principio di neutralità dell'IVA se lasciasse a carico del soggetto passivo l'IVA di cui esso ha il diritto di ottenere il rimborso, mentre il sistema comune dell'IVA mira a sollevare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività [sentenza del 21 marzo 2024, Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Bydgoszczy (Possibilità di rettifica in caso di aliquota errata), C-606/22, EU:C:2024:255, punti 23 e 24].

42 Nel caso della redazione di fatture errate che indichino un importo di IVA troppo elevato, detto principio è garantito dalla possibilità – che gli Stati membri devono prevedere – di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, qualora l'emittente della fattura abbia, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di gettito fiscale (v., in tal senso, sentenza del 2 luglio 2020, Terracult, C-835/18, EU:C:2020:520, punto 28).

43 Per quanto riguarda, in secondo luogo, il principio di proporzionalità, esso esige, in particolare, che i dati utilizzati per effettuare una stima del numero di fatture errate emesse nei confronti di taluni soggetti passivi debbano essere esatti, affidabili ed aggiornati. Una stima di questo tipo può, inoltre, dar luogo unicamente a una presunzione relativa, che può essere superata dal soggetto passivo che ha emesso tali fatture, sulla base di prove contrarie (v., in tal senso, sentenza del 21 novembre 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punto 42).

44 A tal riguardo, il rispetto dei diritti della difesa del soggetto passivo comporta segnatamente che, prima di adottare un atto lesivo per il medesimo, questi dev'essere posto in condizione di manifestare utilmente il suo punto di vista in ordine agli elementi sui quali le autorità intendano fondare la propria decisione, in particolare di contestare l'esattezza della stima in questione e di esplicitare le circostanze che giustificano tale contestazione. Il principio di proporzionalità esige, inoltre, che il livello di prova a tal fine richiesto non sia eccessivamente elevato (v., in tal senso, sentenza del 21 novembre 2018, Fontana, C-648/16, EU:C:2018:932, punti 43 e 44).

45 Alla luce dei motivi che precedono, alla terza questione occorre rispondere dichiarando che la direttiva IVA deve essere interpretata nel senso che essa non osta a che, in caso di fatturazione semplificata ai sensi dell'articolo 238 di tale direttiva, un'amministrazione tributaria o un organo giurisdizionale nazionale possa ricorrere ad una stima per determinare la parte di fatture per le quali un soggetto passivo che ha erroneamente fatturato l'IVA è debitore di tale imposta in applicazione dell'articolo 203 di detta direttiva, a condizione che, ai fini di una tale stima, sia preso in considerazione l'insieme delle circostanze pertinenti e che il soggetto passivo abbia la possibilità, nel rispetto dei principi di neutralità fiscale e di proporzionalità nonché dei diritti della difesa, di rimettere in discussione i risultati ottenuti attraverso tale metodo.

Sulle spese

46 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 (Nona Sezione) dichiara:

1) **L'articolo 203 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva (UE) 2018/1695 del Consiglio, del 6 novembre 2018,**

   deve essere interpretato nel senso che:

   un soggetto passivo che ha fornito una prestazione e indicato nella sua fattura un importo di imposta sul valore aggiunto (IVA) calcolato a un'aliquota errata non è debitore della parte dell'IVA che è stata erroneamente fatturata a una persona che non è soggetto passivo, anche se detto soggetto passivo ha parimenti fornito prestazioni della stessa natura ad altri soggetti passivi.

2) **La direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2018/1695,**

   deve essere interpretata nel senso che:

   occorre qualificare come «consumatori finali non legittimati alla detrazione dell'[imposta sul valore aggiunto (IVA)] pagata a monte», ai sensi della sentenza dell'8 dicembre 2022, Finanzamt Österreich (IVA erroneamente fatturata a consumatori finali) (C-378/21, EU:C:2022:968), unicamente persone che non sono soggetti passivi. Pertanto, non rientrano in detta nozione soggetti passivi che, in una determinata situazione, non hanno il diritto di detrarre l'IVA a monte.

3) **La direttiva 2006/112, come modificata dalla direttiva 2018/1695,**

   deve essere interpretata nel senso che:

   essa non osta a che, in caso di fatturazione semplificata ai sensi dell'articolo 238 della direttiva 2006/112, come modificata, un'amministrazione tributaria o un organo giurisdizionale nazionale possa ricorrere ad una stima per determinare la parte di fatture per le quali un soggetto passivo che ha erroneamente fatturato l'imposta sul valore aggiunto è debitore di tale imposta in applicazione dell'articolo 203 della direttiva 2006/112, come modificata, a condizione che, ai fini di una tale stima, sia preso in considerazione l'insieme delle circostanze pertinenti e che il soggetto passivo abbia la possibilità, nel rispetto dei principi di neutralità fiscale e di proporzionalità nonché dei diritti della difesa, di rimettere in discussione i risultati ottenuti attraverso tale metodo.

Firme