SENTENZA DELLA CORTE (Quarta Sezione)

21 febbraio 2008 *

Nel procedimento C-271/06,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale, proposta alla Corte ai sensi dell'art. 234 CE, dal Bundesfinanzhof (Germania), con decisione 2 marzo 2006, pervenuta in cancelleria il 22 giugno 2006, nella causa

Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG

contro

Finanzamt Malchin,

LA CORTE (Quarta Sezione),

composta dal sig. K. Lenaerts, presidente di sezione, dai sigg. G. Arestis (relatore), E. Juhász, J. Malenovský e T. von Danwitz, giudici,

* Lingua processuale: il tedesco.

avvocato generale: sig. J. Mazák
cancelliere: sig. R. Grass

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

— per la Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG, dai sigg. V. Booten e J. Sprado, Rechtsanwälte;

— per il governo tedesco, dai sigg. M. Lumma e C. Blaschke, in qualità di agenti;

— per il governo polacco, dalla sig.ra E. Ośniecka-Tamecka, in qualità di agente;

— per la Commissione delle Comunità europee, dal sig. D. Triantafyllou, in qualità di agente,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 25 ottobre 2007,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'art. 15, punto 2, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE (GU L 102, pag. 18; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Netto Supermarkt GmbH & Co. OHG (in prosieguo: la «Netto Supermarkt») e il Finanzamt Malchin (Ufficio delle imposte, in prosieguo: il «Finanzamt»), in merito al rifiuto di quest'ultimo di accordarle l'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») per gli anni 1995-1998.

Contesto normativo

Normativa comunitaria

3 L'art. 15 della sesta direttiva, intitolato «Esenzione delle operazioni all'esportazione, delle operazioni assimilate e dei trasporti internazionali», dispone:

«Fatte salve le altre disposizioni comunitarie, gli Stati membri esentano, a condizioni da essi fissate per assicurare una corretta e semplice applicazione delle esenzioni stesse e prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso:

(…)

2. le cessioni di beni spediti o trasportati, da un acquirente che non risieda nel territorio del paese o per conto del medesimo, fuori della Comunità, ad eccezione dei beni trasportati dallo stesso acquirente e destinati all'attrezzatura, al rifornimento e al vettovagliamento di navi da diporto, aerei da turismo o qualsiasi altro mezzo di trasporto ad uso privato.

Per le cessioni di beni destinati ad essere trasportati nel bagaglio personale dei viaggiatori questa esenzione si applica a condizione che:

— il viaggiatore non sia stabilito all'interno della Comunità;

— i beni siano trasportati fuori dalla Comunità entro il terzo mese successivo a quello in cui è avvenuta la cessione;

— il valore complessivo della cessione, compresa l'imposta sul valore aggiunto, superi il controvalore in moneta nazionale di 175 [euro], determinato a norma dell'articolo 7, paragrafo 2, della direttiva 69/169/CEE (…); tuttavia gli Stati membri hanno facoltà di esentare dall'imposta le cessioni il cui valore complessivo non superi detto importo.

Ai fini del secondo comma:

— per "viaggiatore non stabilito all'interno della Comunità" si intende il viaggiatore il cui domicilio o residenza abituale non si trova all'interno della Comunità. Ai fini della presente disposizione, per "domicilio o residenza abituale" si intende il luogo indicato come tale sul passaporto, sulla carta d'identità o su altro documento riconosciuto come valido documento di identità dallo Stato membro nel quale avviene la cessione;

— la prova dell'esportazione è fornita per mezzo della fattura, o di un documento sostitutivo, su cui sia apposto il visto dell'ufficio doganale di uscita dalla Comunità.

Ciascuno Stato membro trasmette alla Commissione un modello dei timbri impiegati per l'apposizione del visto di cui al terzo comma, secondo trattino. La Commissione comunica a sua volta tale informazione alle autorità fiscali degli altri Stati membri.

(…)».

Normativa nazionale

4 Per quanto riguarda le cessioni intracomunitarie, l'art. 6 a, n. 4, della legge del 1993 relativa all'imposta sulla cifra d'affari (Umsatzsteuergesetz 1993, BGB1. 1993 I, pag. 565; in prosieguo: l'«UStG») contiene una disposizione relativa alla tutela del legittimo affidamento, che è redatta come segue:

«Qualora l'imprenditore abbia considerato esente da imposta una cessione benché non ricorressero i requisiti di cui al n. 1, la cessione va considerata comunque esente da imposta nel caso in cui l'esenzione sia stata fatta valere sulla base di informazioni errate fornite dall'acquirente e l'imprenditore non avrebbe potuto accorgersi della falsità di tali informazioni nemmeno usando la diligenza di un commerciante avveduto. In tal caso l'acquirente è debitore dell'imposta non pagata».

5 Quanto alle cessioni all'esportazione al di fuori della Comunità, siffatta disposizione a tutela del legittimo affidamento non è presente nella normativa tributaria tedesca.

6 Inoltre, l'art. 227 del codice fiscale tedesco del 1977 (Abgabenordnung 1977) prevede:

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

La causa principale e la questione pregiudiziale

7 Dal 1992 al 1998, la Netto Supermarkt, che gestisce supermercati «discount» nel Land Mecklemburgo-Pomerania occidentale, rimborsava parecchie migliaia di marchi tedeschi ai propri clienti versati da questi ultimi a titolo di IVA. Essa aveva deciso di procedere a tali rimborsi a cittadini di paesi terzi purché questi ultimi fossero in grado di fornire la prova dell'esportazione, al di fuori della Comunità, delle merci acquistate in occasioni di viaggi non commerciali; prova che risultava, da un lato, dal fatto che il timbro doganale si trovava per metà sullo scontrino di cassa e per metà sul modulo doganale nonché, dall'altro, dall'esibizione da parte del cittadino straniero del suo passaporto.

8 Nel 1998 la Netto Supermarkt chiedeva allo Hauptzollamt Neubrandenburg (Ufficio doganale principale di Neubrandenburg) di verificare se fossero contraffatti il timbro doganale n. 73, nonché i moduli doganali sui quali questo appariva. Dopo una prima risposta negativa di detto Ufficio principale, questo informava la Netto Supermarkt che da un nuovo esame era risultata la falsità dei documenti presentati da quest'ultima. In seguito, il servizio delle indagini tributarie stabiliva che, tra il 1993 e il 1998, un gran numero di prove dell'esportazione delle merci era stato creato con falsi moduli doganali da cittadini polacchi o che un falso timbro doganale era stato apposto su tali asserite prove. In tal modo, questi chiedevano il rimborso dell'IVA alla Netto Supermarkt e quest'ultima lo accordava loro.

9 Nel 1999 il Finanzamt imponeva alla Netto Supermarkt il pagamento dell'IVA supplementare dovuta per gli anni 1993-1998 e corrispondente alla cifra d'affari effettivamente realizzata nel corso di detti anni.

10 Con decisione 14 febbraio 2000, il Finanzamt respingeva la domanda della Netto Supermarkt volta ad ottenere l'esenzione dall'IVA reclamata a posteriori per i detti anni. Un'opposizione veniva proposta dalla Netto Supermarkt contro tale decisione di rigetto.

11 Con decisione 3 maggio 2000, il Finanzamt accoglieva soltanto parzialmente detta opposizione. Esso concedeva un'esenzione dall'IVA per gli anni 1993 e 1994, poiché gli avvisi di accertamento non potevano più essere modificati per detti anni, e accordava un abbuono degli interessi per gli anni 1993-1997. Per il resto, il Finanzamt respingeva l'opposizione proposta dalla Netto Supermarkt considerando che quest'ultima era debitrice della detta imposta, poiché non era stata in grado di fornire prove adeguate dell'esportazione che desse luogo all'esenzione dall'IVA. Secondo il Finanzamt, la Netto Supermarkt avrebbe dovuto verificare prima l'autenticità delle prove dell'esportazione ed essa avrebbe potuto, facendo prova della dovuta diligenza, evitare una frode protrattasi per vari anni. Inoltre, esso considerava che il fatto che la Netto Supermarkt avesse contribuito al chiarimento dei fatti non incideva sull'importo dell'IVA dovuta da detta società.

12 Successivamente, la Netto Supermarkt proponeva dinanzi al Finanzgericht un ricorso giurisdizionale contro detta decisione di rigetto parziale 3 maggio 2000, ricorso volto ad ottenere l'esenzione dall'IVA reclamata a posteriori per gli anni 1995-1998. Tale ricorso veniva respinto dal Finanzgericht.

13 La Netto Supermarkt proponeva quindi dinanzi al Bundesfinanzhof un ricorso in cassazione («Revision»), in cui sosteneva che il Finanzgericht avrebbe dovuto considerare esenti le cessioni di beni agli acquirenti polacchi, basandosi, per analogia, sulla norma nazionale relativa alla tutela del legittimo affidamento, di cui all'art. 6 a, n. 4, dell'UStG, norma applicabile in un contesto intracomunitario. Con detto ricorso, la Netto Supermarkt invoca del pari il principio di equità sancito all'art. 227 del codice tributario del 1977.

14 Tenuto conto del principio della tutela del legittimo affidamento, il Bundesfinanzhof considera che, in ogni caso, vi è un dubbio sulla questione se, in forza del diritto comunitario, una cessione all'esportazione al di fuori della Comunità possa essere esentata qualora il prestatore che ha effettuato la cessione non fosse in grado, pur utilizzando tutta la diligenza di un commerciante avveduto, di individuare la contraffazione della prova dell'esportazione presentata dall'acquirente, anche quando, oggettivamente, le condizioni di esenzione di siffatta cessione non sono soddisfatte a causa, come nella fattispecie, della falsificazione dei documenti prodotti per giustificare l'esportazione.

15 In tale contesto, il Bundesfinanzhof ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se le disposizioni comunitarie relative all'esenzione fiscale per le esportazioni in un paese terzo ostino alla concessione di un'esenzione fiscale secondo equità da parte dello Stato membro qualora non siano soddisfatti i requisiti per l'esenzione, ma il soggetto passivo non avrebbe potuto accorgersi della loro mancanza, nemmeno usando la diligenza di un commerciante avveduto».

Sulla questione pregiudiziale

16 Con la sua questione, il giudice a quo chiede in sostanza se l'art. 15, punto 2, della sesta direttiva debba essere interpretato nel senso che esso osta all'esenzione, ad opera di uno Stato membro, dall'IVA relativa a una cessione di beni all'esportazione al di fuori della Comunità quando non sono soddisfatte le condizioni per tale esenzione, ma il soggetto passivo non poteva rendersene conto, anche usando tutta la diligenza di un commerciante avveduto, a seguito della falsificazione della prova dell'esportazione presentata dall'acquirente.

17 Come risulta dal primo inciso dell'art. 15 della sesta direttiva, spetta agli Stati membri fissare le condizioni di applicazione dell'esenzione d'una cessione di beni all'esportazione al di fuori della Comunità. Tale disposizione precisa del pari che detti Stati adottano tali condizioni al fine, in particolare, «di prevenire ogni possibile frode, evasione ed abuso».

18 Tuttavia, va ricordato che, nell'esercizio dei poteri che le direttive comunitarie conferiscono agli Stati membri, questi devono rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario, quali, in particolare, i principi di certezza del diritto e di proporzionalità, nonché di tutela del legittimo affidamento (v., in tal senso, sentenze 18 dicembre 1997, cause riunite C-286/94, C-340/95, C-401/95 e C-47/96, Molenheide e a., Racc. pag. I-7281, punti 45-48; 11 maggio 2006, causa C-384/04, Federation of Technological Industries e a., Racc. pag. I-4191, punto 29, nonché 14 settembre 2006, cause riunite da C-181/04 a C-183/04, Elmeka, Racc. pag. I-8167, punto 31).

19 In particolare, quanto al principio di proporzionalità, la Corte ha già affermato che, conformemente a tale principio, gli Stati membri devono far ricorso a mezzi che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto interno, portino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa comunitaria controversa (v. sentenze Molenheide e a., cit., punto 46, nonché 27 settembre 2007, causa C-409/04, Teleos e a., Racc. pag. I-7797, punto 52).

20 Così, anche se è legittimo che i provvedimenti adottati dagli Stati membri tendano a preservare il più efficacemente possibile i diritti dell'erario, essi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine (v., in particolare, le citate sentenze Molenheide e a., punto 47, nonché Federation of Technological Industries e a., punto 30).

21 A questo proposito, si deve rilevare che, nel settore dell'IVA, i fornitori agiscono come collettori d'imposta per conto dello Stato e nell'interesse dell'erario (v. sentenza 20 ottobre 1993, causa C-10/92, Balocchi, Racc. pag. I-5105, punto 25). Detti fornitori sono debitori del versamento dell'IVA anche quando questa, in quanto imposta sul consumo, è in definitiva a carico del consumatore finale (v. sentenza 3 ottobre 2006, causa C-475/03, Banca popolare di Cremona, Racc. pag. I-9373, punti 22 e 28).

22 Per tale motivo, l'obiettivo di prevenire la frode fiscale di cui all'art. 15 della sesta direttiva giustifica talvolta prescrizioni severe quanto agli obblighi dei fornitori. Tuttavia, qualsiasi suddivisione del rischio tra questi ultimi e il fisco, in seguito ad una frode commessa da un terzo, dev'essere compatibile col principio di proporzionalità (sentenza Teleos e a., cit., punto 58).

23 Ciò non si verifica quando un regime fiscale faccia ricadere l'intera responsabilità del pagamento dell'IVA sul fornitore, indipendentemente dal coinvolgimento o meno di quest'ultimo nella frode commessa dall'acquirente (v., in tal senso, sentenza Teleos e a., cit., punto 58). Infatti come ha rilevato l'avvocato generale al paragrafo 45 delle sue conclusioni, sarebbe chiaramente sproporzionato imputare a un soggetto passivo i mancati introiti tributari causati dai comportamenti fraudolenti di terzi sui quali egli non ha alcuna influenza.

24 Per contro, come la Corte ha già dichiarato, non è contrario al diritto comunitario esigere che il fornitore adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare ad una frode fiscale (v. sentenza Teleos e a., cit., punto 65 e giurisprudenza ivi citata).

25 Pertanto, le circostanze che il fornitore abbia agito in buona fede, che abbia adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere e che sia esclusa la sua partecipazione ad una frode costituiscono elementi importanti per determinare la possibilità di obbligare tale fornitore ad assolvere l'IVA a posteriori (v. sentenza Teleos e a., cit., punto 66).

26 Del pari, sarebbe contrario al principio di certezza del diritto che uno Stato membro, il quale ha stabilito le condizioni per l'applicazione dell'esenzione ad una cessione di beni all'esportazione al di fuori della Comunità, fissando in particolare un elenco di documenti da presentare alle autorità competenti, ed ha accettato in un primo tempo i documenti presentati dal fornitore in quanto prove giustificative del diritto all'esenzione, possa successivamente obbligare il fornitore medesimo ad assolvere l'IVA relativa a tale cessione, allorché consti che, in ragione di una frode commessa dall'acquirente di cui il fornitore non aveva e non poteva aver conoscenza, non erano effettivamente soddisfatte le condizioni per l'esenzione (v., in tal senso, sentenza Teleos e a., cit., punto 50).

27 Ne consegue che un fornitore deve poter fare affidamento nella legittimità dell'operazione che effettua senza rischiare di perdere il suo diritto all'esenzione dall'IVA qualora, come nella causa principale, sia impossibilitato di rendersi conto, pur facendo prova di tutta la diligenza di un commerciante avveduto, che in realtà non erano soddisfatte le condizioni per l'esenzione, a causa della falsificazione della prova dell'esportazione presentata dall'acquirente.

28 Peraltro, va aggiunto che, contrariamente a quanto sostiene il governo tedesco, la giurisprudenza emanata dalla Corte nell'ambito del diritto doganale, secondo la quale l'operatore che non può provare che siano soddisfatte le condizioni per l'abbuono dei dazi all'importazione o all'esportazione deve sopportarne le conseguenze nonostante la sua buona fede, non può essere invocata in una situazione come quella della causa principale per rimettere in discussione le precedenti considerazioni. Infatti, come ha osservato l'avvocato generale al paragrafo 53 delle sue conclusioni, detta

giurisprudenza non può applicarsi alla situazione specifica in cui si trova un soggetto passivo rientrante nel sistema comune dell'IVA stabilito dalla sesta direttiva, a causa delle differenze di struttura, di oggetto e scopo esistenti fra tale sistema e il regime comunitario di riscossione dei dazi doganali.

29 Alla luce di tutte le precedenti considerazioni, si deve risolvere la questione sollevata dichiarando che l'art. 15, punto 2, della sesta direttiva dev'essere interpretato nel senso che esso non osta all'esenzione, ad opera di uno Stato membro, dall'IVA relativa a una cessione di beni all'esportazione al di fuori della Comunità, qualora non siano soddisfatte le condizioni per tale esenzione, ma il soggetto passivo non potesse rendersene conto, anche utilizzando tutta la diligenza di un commerciante avveduto, a seguito della falsificazione della prova dell'esportazione presentata dall'acquirente.

Sulle spese

30 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 (Quarta Sezione) dichiara:

L'art. 15, punto 2, della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri

relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva del Consiglio 10 aprile 1995, 95/7/CE, dev'essere interpretato nel senso che esso non osta all'esenzione, ad opera di uno Stato membro, dall'imposta sul valore aggiunto relativa a una cessione di beni all'esportazione al di fuori della Comunità europea, qualora non siano soddisfatte le condizioni per tale esenzione, ma il soggetto passivo non potesse rendersene conto, anche utilizzando tutta la diligenza di un commerciante avveduto, a seguito della falsificazione della prova dell'esportazione presentata dall'acquirente.

Firme