

SENTENZA DELLA CORTE (Prima Sezione)

20 maggio 2021

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 205 – Debitore dell'IVA verso l'Erario – Responsabilità in solido del destinatario di una cessione imponibile che ha esercitato il suo diritto alla detrazione dell'IVA consapevole che il debitore di tale imposta non l'avrebbe assolta – Obbligo di tale destinatario di pagare l'IVA non assolta da tale debitore d'imposta nonché gli interessi di mora dovuti in forza del mancato pagamento di tale imposta da parte di quest'ultimo»

Nella causa C-4/20,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa, Bulgaria), con decisione del 16 dicembre 2019, pervenuta in cancelleria il 7 gennaio 2020, nel procedimento

«ALTI» OOD

contro

Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite

LA CORTE (Prima Sezione),

composta da J.-C. Bonichot, presidente di sezione, L. Bay Larsen, C. Toader, M. Safjan (relatore) e N. Jääskinen, giudici,

avvocato generale: J. Kokott

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, da G. Arnaudov;
- per il governo bulgaro, da L. Zaharieva e E. Petranova, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da A. Armenia e Y. Marinova, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 14 gennaio 2021,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 205 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, e rettifica in GU 2018, L 329, pag. 53).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la «ALTI» OOD e il Direktor na Direksia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Plovdiv pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direttore della direzione «Ricorsi e prassi in materia di fiscalità e di sicurezza sociale» competente per la città di Plovdiv, presso l'Amministrazione centrale dell'Agenzia nazionale delle Entrate, Bulgaria) (in prosieguo: il «direttore»), in merito al sorgere della responsabilità solidale dell'ALTI per il pagamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) corredata di interessi di mora.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 L'articolo 193 della direttiva 2006/112 stabilisce quanto segue:

«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 Gli articoli da 194 a 200 e da 202 a 204 di tale direttiva prevedono, in sostanza, che persone diverse dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile possano o debbano essere considerate debentrici dell'IVA.
- 5 L'articolo 205 della direttiva in parola prevede quanto segue:

«Nelle situazioni di cui agli articoli da 193 a 200 e agli articoli 202, 203 e 204, gli Stati membri possono stabilire che una persona diversa dal debitore dell'imposta sia responsabile in solido per l'assolvimento dell'IVA».

Diritto bulgaro

- 6 L'articolo 177 della Zakon za danaka varhu dobavenata stoynost (legge sull'imposta sul valore aggiunto) (DV n. 63 del 4 agosto 2006), nella versione applicabile ai fatti del procedimento principale (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), intitolato «Responsabilità della persona in caso di abuso», prevede quanto segue:

«(1) Il soggetto registrato, destinatario di una cessione imponibile, è responsabile per il pagamento dell'imposta dovuta e non versata da un altro soggetto registrato qualora abbia esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA a monte riconducibile direttamente o indirettamente all'IVA dovuta e non versata.

(2) La responsabilità di cui al paragrafo 1 sorge quando la persona registrata sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale imposta non sarebbe stata pagata e ciò è stato dimostrato dall'autorità di controllo ai sensi degli articoli da 117 a 120 del Danachno – osiguritelten protsesualen kodeks (codice di procedura in materia di fiscalità e di sicurezza sociale).

(3) Ai fini del paragrafo 2, si considera che la persona avrebbe dovuto sapere che l'imposta non sarebbe stata pagata quando le seguenti condizioni sono cumulativamente soddisfatte:

1. l'imposta dovuta, ai sensi del paragrafo 1, non è stata effettivamente versata in quanto risultato per un periodo d'imposta da un qualsiasi fornitore a monte, a titolo di operazione imponibile avente ad oggetto il medesimo bene o il medesimo servizio, in una forma identica, modificata o trasformata;
2. la transazione imponibile è fittizia, elude la legge, oppure il prezzo della transazione si discosta significativamente dal prezzo di mercato.

(4) La responsabilità applicata ai sensi del paragrafo 1 non è legata all'ottenimento di un beneficio specifico a seguito del mancato pagamento dell'imposta dovuta.

(5) Nei casi di cui ai paragrafi 2 e 3 è responsabile anche il fornitore a monte del soggetto passivo debitore dell'imposta non versata.

(6) Nei casi di cui ai paragrafi 1 e 2, la responsabilità viene fatta valere nei confronti del soggetto passivo destinatario diretto della cessione per la quale non è stata pagata l'imposta dovuta e, qualora il recupero non sia possibile, la responsabilità può essere fatta valere nei confronti di qualsiasi destinatario a valle della catena di cessioni.

(7) Il paragrafo 6 si applica altresì, mutatis mutandis, ai fornitori a monte».

7 L'articolo 14 del codice di procedura in materia di fiscalità e di sicurezza sociale (DV n. 105, del 29 dicembre 2005) così recita:

«Le persone responsabili del pagamento sono le persone fisiche e giuridiche che

1. sono tenute a pagare tasse o contributi sociali obbligatori;
2. sono tenute a prelevare e pagare tasse o contributi di sicurezza sociale obbligatori;
3. sono responsabili dei debiti delle persone di cui ai paragrafi 1 e 2».

8 L'articolo 16 di tale codice così dispone:

«(1) Il debitore di cui all'articolo 14, paragrafo 3, è una persona che, nei casi previsti dalla legge, è obbligata a pagare l'[IVA] o il contributo previdenziale obbligatorio del debitore di tale imposta o contributo o di una persona obbligata a prelevare e pagare le imposte o i contributi previdenziali obbligatori che non sono stati pagati entro il termine prescritto.

(2) I debitori dell'IVA di cui all'articolo 14, paragrafo 3, sono soggetti alle regole che determinano i diritti e gli obblighi di una persona giuridica in un procedimento ai sensi del presente codice.

(3) La responsabilità del debitore di cui all'articolo 14, paragrafo 3, comprende le imposte e i contributi sociali obbligatori, gli interessi e le spese di recupero».

- 9 L'articolo 121 dello *Zakon za zadalzhniata i dogovorite* (legge sulle obbligazioni e sui contratti) (DV n. 275 del 22 novembre 1950) recita come segue:

«Tranne nei casi previsti dalla legge, la responsabilità in solido tra due o più debitori sorge solo se è stata convenuta».

- 10 L'articolo 122 di tale legge enuncia quanto segue:

«Il creditore può esigere l'esecuzione dell'intero credito dal debitore in solido di sua scelta.

Il procedimento contro uno dei debitori in solido non pregiudica i diritti del creditore nei confronti degli altri debitori».

- 11 L'articolo 126 di detta legge prevede quanto segue:

«Ove l'inadempimento sia imputabile ad uno solo dei condebitori, il creditore può chiedere a tale debitore l'integrale risarcimento del danno. Gli altri debitori sono responsabili in solido solo per il valore di ciò che è originariamente dovuto.

La messa in mora di un debitore in solido non si ripercuote sugli altri debitori».

- 12 L'articolo 1 della *Zakon za lihvite varhu danatsi, taksi i drugi podobni darzhavni vzemania* (legge sugli interessi sulle imposte, sulle tasse e su analoghi crediti dello Stato) (DV n. 91, del 12 novembre 1957) così recita:

«Sul recupero di imposte, tasse, detrazioni di profitto, contributi al bilancio e altri crediti dello Stato di natura simile, soggetti o meno a prelievi, che non sono stati pagati entro i termini di pagamento volontario, si applicano gli interessi al tasso di legge.

Gli stessi interessi sono dovuti per il recupero dei contributi di assicurazione obbligatoria di beni [che non sono stati versati] entro il termine previsto per il pagamento volontario.

Gli interessi sugli interessi e gli interessi sulle multe non sono dovuti».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 13 L'ALTI è una società a responsabilità limitata di diritto bulgaro. Nel 2014 essa acquistava dalla «FOTOMAG» EOOD, società unipersonale a responsabilità limitata di diritto bulgaro, una mietitrebbia, un trattore e un carrello (in prosieguo: l'«attrezzatura agricola»), i quali erano stati oggetto di un acquisto intracomunitario da parte della FOTOMAG presso una società con sede nel Regno Unito. Le cessioni dell'attrezzatura agricola alla ALTI hanno dato luogo all'emissione da parte della FOTOMAG di tre fatture,

ciascuna delle quali menzionava l'IVA. Dopo aver pagato queste fatture, l'ALTI ha esercitato il suo diritto alla detrazione dell'IVA e ha menzionato le relative detrazioni nelle dichiarazioni dei redditi per i periodi d'imposta di aprile e giugno 2014.

- 14 Nel contesto di una procedura di accertamento fiscale nei confronti della FOTOMAG, le autorità tributarie bulgare hanno stabilito, con un avviso in rettifica fiscale del 27 giugno 2016, che tale società aveva ommesso di versare la quasi totalità dell'IVA dichiarata per gli acquisti intracomunitari e calcolata sulle fatture inviate alla ALTI.
- 15 Nell'ambito di una procedura di accertamento fiscale avviata contro la ALTI, tali autorità tributarie hanno constatato che la ALTI e la FOTOMAG avevano affidato ad una sola e medesima persona la loro contabilità, la gestione dei loro conti bancari e la presentazione delle loro dichiarazioni IVA; che l'acquisto del materiale agricolo da parte della FOTOMAG era stato finanziato tramite una società terza i cui soci erano i direttori della FOTOMAG e della ALTI e che il trasporto della mietitrebbia dal Regno Unito era stato organizzato da un dirigente e rappresentante della ALTI tramite un'altra società. Tali constatazioni hanno indotto dette autorità tributarie a concludere che la ALTI aveva essa stessa organizzato l'acquisto del materiale agricolo da parte della FOTOMAG mediante un acquisto intracomunitario al fine di applicare indebitamente l'IVA e che la ALTI era al corrente che la FOTOMAG non avrebbe pagato l'IVA sulle tre fatture in discussione. Le stesse autorità tributarie hanno inoltre ritenuto che, dato che l'operazione tra la FOTOMAG e la ALTI mirava ad eludere la legge, ai sensi dell'articolo 177, paragrafo 3, comma 2, della legge sull'IVA, la ALTI avrebbe dovuto sapere che l'IVA non sarebbe stata pagata dalla FOTOMAG, ai sensi di tale disposizione.
- 16 In queste circostanze, le autorità tributarie bulgare, in un avviso di accertamento in rettifica del 23 febbraio 2018 inviato alla ALTI e corretto da un avviso di accertamento in rettifica del 6 marzo 2018, hanno applicato a tale società la responsabile in solido, ai sensi dell'articolo 177, paragrafo 3, punto 2, della legge sull'IVA relativamente all'IVA non pagata dalla FOTOMAG.
- 17 La ALTI ha presentato un ricorso amministrativo al direttore, sostenendo, tra l'altro, che mancava l'elemento soggettivo richiesto dall'articolo 177, paragrafo 3, punto 2, della legge sull'IVA, ossia che la ALTI avrebbe dovuto sapere che la FOTOMAG non avrebbe assolto l'IVA.
- 18 Tale ricorso amministrativo è stato respinto dal direttore, sicché la ALTI ha adito l'Administrativen sad – Plovdiv (tribunale amministrativo di Plovdiv, Bulgaria). Con una sentenza del 22 marzo 2019, questo tribunale ha respinto come infondato il ricorso della ALTI contro l'avviso di accertamento in rettifica.
- 19 L'Administrativen sad – Plovdiv (tribunale amministrativo di Plovdiv) ha ritenuto che gli elementi probatori raccolti nel corso del procedimento dimostrassero che l'ALTI avrebbe dovuto sapere che la FOTOMAG non avrebbe adempiuto al suo obbligo di pagare l'IVA. A questo proposito, tale giudice ha constatato, tra l'altro, che le relazioni tra la ALTI e la FOTOMAG in realtà andavano al di là del quadro di normali relazioni commerciali; che la FOTOMAG non aveva mai svolto alcuna attività relativa alla vendita di attrezzature agricole e non possedeva alcuna esperienza in questo campo; che il direttore esecutivo e l'azionista della società terza che ha prestato fondi alla FOTOMAG per l'acquisto delle attrezzature agricole erano rispettivamente il direttore della ALTI e quello della FOTOMAG e che una stessa e medesima persona aveva effettuato i bonifici bancari tra

la ALTI, la FOTOMAG e questa società terza, curato la contabilità della ALTI, della FOTOMAG e della società che ha negoziato il trasporto delle attrezzature agricole dal Regno Unito e presentato le dichiarazioni fiscali della ALTI e della FOTOMAG. Tale giudice ha tratto la conclusione che il rapporto tra la ALTI e la FOTOMAG era finalizzato ad eludere la legge e che, ai sensi dell'articolo 177, paragrafo 3, comma 2, della legge sull'IVA in combinato disposto con l'articolo 16, paragrafo 3, del codice di procedura in materia di fiscalità e di sicurezza sociale, la ALTI era tenuta a pagare non solo l'imposta stessa ma anche gli interessi di mora dovuti a causa del mancato pagamento di tale imposta da parte del soggetto passivo debitore.

- 20 La ALTI contesta la sentenza dell'Administrativen sad – Plovdiv (tribunale amministrativo di Plovdiv) dinanzi al Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa, Bulgaria).
- 21 Nel suo ricorso la ALTI sostiene, tra l'altro, che, sebbene secondo la giurisprudenza dei tribunali bulgari il destinatario di una cessione imponibile possa essere ritenuto responsabile ai sensi dell'articolo 177, paragrafo 3, punto 2, della legge sull'IVA quando tale destinatario ha esercitato il suo diritto a detrazione per l'imposta dovuta e non pagata dal suo fornitore, tale responsabilità non copre gli interessi di mora dovuti a seguito del mancato pagamento dell'imposta da parte del debitore.
- 22 Il giudice del rinvio rileva che, ai sensi dell'articolo 177, paragrafo 3, punto 2, della legge sull'IVA, il destinatario di una cessione imponibile è responsabile dell'imposta dovuta e non assolta da un'altra persona quando questo ha esercitato il diritto a detrazione dell'IVA a monte collegata direttamente o indirettamente all'IVA dovuta e non pagata, e che tale responsabilità in solido viene applicata quando il destinatario sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale imposta non sarebbe stata versata. Tale disposizione sarebbe conforme all'articolo 205 della direttiva 2006/112, come risulterebbe dalla sentenza dell'11 maggio 2006, Federation of Technological Industries e a. (C-384/04, EU:C:2006:309).
- 23 Nel determinare la portata di questa responsabilità in solido, tuttavia, il legislatore bulgaro non avrebbe dichiarato esplicitamente nell'articolo 177 della legge sull'IVA che il destinatario della cessione era debitore non solo dell'imposta non assolta, bensì anche degli interessi di mora dovuti dal momento in cui tale imposta è diventata esigibile. Il giudice nazionale afferma che un tale obbligo potrebbe tuttavia essere inferito dall'articolo 16, paragrafo 3, del codice di procedura in materia di fiscalità e di sicurezza sociale, sebbene la Corte amministrativa suprema bulgara abbia pronunciato diverse sentenze contrastanti su questo argomento. In tale contesto, il giudice del rinvio spiega che esso si domanda se l'articolo 205 della direttiva 2006/112 e il principio di proporzionalità ostino o meno all'inclusione nel regime di responsabilità in solido in questione degli interessi di mora dovuti a causa del mancato pagamento dell'imposta da parte del debitore e, di conseguenza, a una norma nazionale come l'articolo 16, paragrafo 3, di tale codice.
- 24 In tale contesto, il Varhoven administrativen sad (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se l'articolo 205 della direttiva [2006/112], e il principio di proporzionalità debbano essere interpretati nel senso che la responsabilità solidale di un soggetto registrato, destinatario di una cessione di beni imponibile, per l'IVA non versata dal

suo fornitore comprende, oltre al debito principale del fornitore (il debito di IVA), anche l'obbligazione accessoria di risarcire il danno da mora nella misura degli interessi legali sul debito principale dalla data di inizio della mora del debitore fino al momento dell'emissione dell'avviso di accertamento in rettifica con il quale viene stabilita la responsabilità solidale, ovvero fino all'adempimento dell'obbligazione.

- 2) Se l'articolo 205 della direttiva 2006/112 e il principio di proporzionalità debbano essere interpretati nel senso che ostano a una disposizione nazionale, quale l'articolo 16, paragrafo 3, del [codice di procedura in materia di fiscalità e di sicurezza sociale], secondo cui la responsabilità di un terzo per le imposte non versate da un soggetto passivo comprende i tributi e gli interessi».

Sulle questioni pregiudiziali

- 25 Con le sue due questioni, che devono essere esaminate congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 205 della direttiva 2006/112, letto alla luce del principio di proporzionalità, debba essere interpretato nel senso che osta a una normativa nazionale in forza della quale il soggetto designato come responsabile in solido, ai sensi di tale articolo, è tenuto a versare, oltre all'importo dell'IVA non versato dal debitore di tale imposta, gli interessi moratori dovuti dal debitore di tale importo.
- 26 A tale riguardo, occorre rilevare che, ai sensi dell'articolo 205 della direttiva 2006/112, nelle situazioni di cui agli articoli da 193 a 200 e da 202 a 204 di tale direttiva, gli Stati membri possono prevedere che una persona diversa dal debitore sia tenuta in solido al pagamento dell'IVA.
- 27 Gli articoli da 193 a 200 e da 202 a 204 della direttiva 2006/112 determinano i soggetti debitori dell'IVA, conformemente alla finalità del titolo XI, capo 1, sezione 1 di tale direttiva, intitolato «Debitori dell'imposta verso l'Erario». Se l'articolo 193 di tale direttiva prevede, come regola di base, che l'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, la formulazione di tale articolo chiarisce che altre persone possono o devono essere debtrici di tale imposta nelle situazioni di cui agli articoli da 194 a 199ter e 202 della stessa direttiva.
- 28 Dal complesso formato dagli articoli da 193 a 205 della direttiva 2006/112 risulta che l'articolo 205 di tale direttiva fa parte di un insieme di disposizioni volte a identificare il debitore dell'IVA in funzione di varie situazioni. Tali disposizioni mirano così a garantire che l'Erario riscuota efficacemente l'IVA dalla persona più adatta alla luce della situazione in questione, in particolare quando le parti contrattuali non sono situate nello stesso Stato membro o quando l'operazione soggetta all'IVA riguarda operazioni la cui specificità rende necessaria l'identificazione di una persona diversa da quella di cui all'articolo 193 della direttiva.
- 29 Pertanto, l'articolo 205 della direttiva 2006/112 consente, in linea di principio, agli Stati membri di adottare misure per l'effettiva riscossione dell'IVA in forza delle quali una persona diversa da quella di norma tenuta al pagamento di tale imposta ai sensi degli articoli da 193 a 200 e da 202 a 204 di tale direttiva diviene responsabile in solido del pagamento dell'imposta stessa.



- 30 Tale interpretazione è peraltro corroborata dalla sentenza del 21 dicembre 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij* (C-499/10, EU:C:2011:871, punto 19 e giurisprudenza citata) relativa all'interpretazione dell'articolo 21, paragrafo 3, della sesta direttiva del Consiglio, del 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 1977, L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2001/115/CE del Consiglio, del 20 dicembre 2001 (GU 2002, L 15, pag. 24), disposizione equivalente all'articolo 205 della direttiva 2006/112.
- 31 Poiché l'articolo 205 della direttiva 2006/112 non specifica tuttavia né le persone che gli Stati membri possono designare come debitori in solido né le situazioni in cui tale designazione può essere effettuata, spetta agli Stati membri determinare le condizioni e le modalità di attuazione della responsabilità in solido prevista da tale articolo.
- 32 A questo proposito occorre ricordare che, nell'esercizio di tale potere, gli Stati membri devono rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione, quali, in particolare, i principi della certezza del diritto e di proporzionalità (sentenza del 21 dicembre 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10, EU:C:2011:871, punto 20 e giurisprudenza citata).
- 33 Per quanto riguarda più in particolare, il principio di proporzionalità, la Corte ha già dichiarato che, conformemente a tale principio, gli Stati membri devono far ricorso a strumenti che, pur consentendo di raggiungere efficacemente l'obiettivo perseguito dal diritto nazionale, arrechino il minor pregiudizio possibile agli obiettivi e ai principi stabiliti dalla normativa di riferimento dell'Unione. Pertanto, 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 (sentenza del 21 dicembre 2011, *Vlaamse Oliemaatschappij*, C-499/10, EU:C:2011:871, punti 21 e 22 e giurisprudenza citata).
- 34 In tali circostanze, l'esercizio della facoltà, da parte degli Stati membri, di designare un debitore in solido diverso dal debitore dell'imposta al fine di garantire l'effettiva riscossione dell'imposta deve essere giustificato dai rapporti di fatto e/o di diritto tra le due persone interessate, alla luce dei principi di certezza del diritto e di proporzionalità. In particolare, spetta agli Stati membri specificare le circostanze particolari in cui una persona, come il destinatario di un'operazione imponibile, deve essere considerata responsabile in solido del pagamento dell'imposta dovuta dalla sua controparte contrattuale quando l'ha versata pagando il prezzo dell'operazione.
- 35 In questo contesto, bisogna ricordare che la lotta ad ogni possibile frode, evasione ed abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla normativa dell'Unione in materia di sistema comune dell'IVA e che il principio del divieto dell'abuso di diritto comporta il divieto dei costrutti meramente artificiosi, privi di effettività economica, realizzati al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale (v., in questo senso, sentenza del 20 giugno 2013, *Newey*, C-653/11, EU:C:2013:409, punto 46).
- 36 La Corte ha così stabilito che l'articolo 205 della direttiva 2006/112 permette ad uno Stato membro di considerare un soggetto responsabile in solido per il versamento dell'IVA qualora, al momento dell'esecuzione dell'operazione a suo favore, esso era a conoscenza o avrebbe dovuto essere a conoscenza del fatto che l'imposta dovuta su tale operazione, o su un'operazione precedente o successiva, non sarebbe stata assolta, e di

fondarsi al riguardo su presunzioni, purché queste ultime non siano formulate in maniera tale da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile per il soggetto passivo rovesciarle fornendo la prova contraria, pena il sorgere di un sistema di responsabilità oggettiva, che andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario. Infatti, gli operatori che adottano qualsiasi misura che possa essere ragionevolmente pretesa nei loro confronti al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di una catena abusiva o fraudolenta devono poter fare affidamento sulla liceità di tali operazioni senza rischiare di essere obbligati in solido a versare tale imposta dovuta da un altro soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza dell'11 maggio 2006, Federation of Technological Industries e a., C-384/04, EU:C:2006:309, punti 32 e 33, e giurisprudenza citata).

- 37 La Corte ha altresì statuito che le circostanze che un soggetto diverso dal debitore dell'imposta abbia agito in buona fede utilizzando tutta la diligenza di un operatore avveduto, che abbia adottato tutte le misure ragionevoli in suo potere e che sia esclusa la sua partecipazione a un'evasione costituiscono elementi da prendere in considerazione per determinare la possibilità di obbligare in solido tale soggetto a versare l'IVA dovuta (v., in tal senso, sentenza del 21 dicembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, EU:C:2011:871, punto 26 e giurisprudenza citata).
- 38 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che l'articolo 177 della legge sull'IVA, intitolato «Responsabilità della persona in caso di abuso», prevede, al suo paragrafo 2, che una persona è considerata responsabile in solido del pagamento dell'imposta dovuta quando ha esercitato il suo diritto alla detrazione pur sapendo o dovendo sapere che il debitore dell'imposta non aveva intenzione di pagarla, e che l'autorità di controllo deve fornire la prova del ricorrere di tutti tali elementi. Dalla decisione di rinvio risulta altresì che l'articolo 177, paragrafo 3, punto 2, di tale legge dispone che, per poter presumere che la persona interessata avrebbe dovuto sapere che il debitore non aveva intenzione di pagare l'imposta dovuta, occorre non solo che tale imposta non sia stata effettivamente pagata da uno qualsiasi dei fornitori a monte, ma anche che l'operazione imponibile sia fittizia, eluda la legge o che il suo prezzo si discosti sensibilmente dal prezzo di mercato.
- 39 Orbene, tanto dalla decisione di rinvio quanto dalle osservazioni scritte del governo bulgaro risulta che tale presunzione è confutabile. Peraltro, dal fascicolo prodotto davanti alla Corte non risulta che sia praticamente impossibile o eccessivamente difficile confutare una tale presunzione. Tuttavia, spetta al giudice nazionale verificare se l'interessato è in grado, a tal fine, di dimostrare la sua buona fede.
- 40 In tali circostanze si deve considerare che, come afferma il giudice del rinvio, una disposizione come l'articolo 177 della legge sull'IVA soddisfa i requisiti relativi all'applicazione dell'articolo 205 della direttiva 2006/112, come ricordati ai punti 36 e 37 della presente sentenza.
- 41 Il giudice del rinvio precisa tuttavia che, sebbene l'articolo 177 della legge sull'IVA consenta di ritenere le persone menzionate in tale articolo responsabili in solido solo del pagamento dell'IVA, tali persone possono anche essere tenute, ai sensi dell'articolo 16, paragrafo 3, del codice di procedura in materia di fiscalità e di sicurezza sociale, a pagare gli interessi di mora dovuti in seguito al mancato pagamento di tale imposta da parte del debitore.



- 42 A tale riguardo occorre rilevare che, sebbene, secondo la formulazione dell'articolo 205 della direttiva 2006/112, la responsabilità in solido prevista da tale articolo riguardi unicamente l'assolvimento dell'IVA, tale formulazione non osta a che gli Stati membri possano porre a carico del debitore in solido tutti gli elementi relativi a tale imposta, quali gli interessi di mora dovuti a causa dell'inadempimento del debitore di tale imposta. Tuttavia, occorre precisare che gli Stati membri possono estendere il regime di responsabilità in solido per includervi tali elementi solo se questa estensione è giustificata alla luce degli obiettivi perseguiti dall'articolo 205 della direttiva 2006/112 ed è conforme, come ricordato al punto 32 della presente sentenza, ai principi di certezza del diritto e di proporzionalità.
- 43 Al riguardo si deve ritenere che, posto che una norma di diritto nazionale che impone al debitore in solido di pagare gli interessi di mora sul debito principale consente di contrastare gli abusi in materia di IVA, essa contribuisce alla realizzazione dell'obiettivo di garantire l'efficace riscossione dell'IVA da parte dell'Erario, perseguito dall'articolo 205 della direttiva 2006/112. Inoltre, poiché l'applicazione di una regola siffatta presuppone che sia assodato che la controparte contrattuale del debitore dell'imposta dovuta sapeva, o avrebbe dovuto sapere, che quest'ultimo non avrebbe pagato tale imposta, pur avendo, da parte sua, esercitato il suo diritto alla detrazione, l'obbligo a carico di tale contraente – che si ritiene abbia, in virtù della sua partecipazione volontaria ad un abuso in materia di IVA, condiviso fin dall'inizio l'intenzione illecita di tale debitore di non pagare tale imposta – di rispondere degli effetti del ritardo nel pagamento di tale imposta, di cui anch'egli è parzialmente responsabile, appare al contempo proporzionato e conforme al principio della certezza del diritto.
- 44 Tale approccio è anche in linea con l'obiettivo sotteso all'articolo 205 della direttiva 2006/112, come descritto ai punti 28 e 29 della presente sentenza, che è quello di consentire agli Stati membri di garantire che l'Erario riscuota l'IVA in modo efficiente e presso i soggetti più idonei alla luce della situazione considerata. Orbene, nel caso di un abuso in materia di IVA come quello contemplato dalla normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale, l'Erario deve avere la possibilità di recuperare, a fini di efficacia, l'imposta dovuta e tutti gli elementi ad essa relativi presso ciascuna delle parti contraenti che hanno partecipato a tale abuso.
- 45 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, si deve rispondere alle questioni pregiudiziali dichiarando che l'articolo 205 della direttiva 2006/112, letto alla luce del principio di proporzionalità, deve essere interpretato nel senso che non osta ad una normativa nazionale in forza della quale la persona ritenuta responsabile in solido ai sensi di tale articolo deve pagare, oltre all'importo dell'IVA non pagato dal debitore dell'imposta, gli interessi di mora dovuti da quest'ultimo su tale importo, qualora sia accertato che, nell'esercitare essa stessa il suo diritto a detrazione, tale persona sapeva o avrebbe dovuto sapere che il detto debitore non avrebbe assolto tale imposta.

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 (Prima Sezione) dichiara:

L'articolo 205 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, letto alla luce del principio di proporzionalità, deve essere interpretato nel senso che non osta ad una normativa nazionale in forza della quale la persona ritenuta responsabile in solido ai sensi di tale articolo deve pagare, oltre all'importo dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) non pagato dal debitore di tale imposta, gli interessi di mora dovuti da quest'ultimo su tale importo, qualora sia accertato che, nell'esercitare essa stessa il suo diritto a detrazione, tale persona sapeva o avrebbe dovuto sapere che detto debitore non avrebbe assolto tale imposta.