



## **CORTE SUPREMA DI CASSAZIONE**

**GRUPPO PER L'ATTUAZIONE DEI PROTOCOLLI CON LA CORTE EDU E CON LA CORTE DI GIUSTIZIA**

### **CLASSIFICAZIONE**

**RINVIO PREGIUDIZIALE - SISTEMA COMUNE D'IMPOSTA SUL VALORE AGGIUNTO (IVA) - DIRETTIVA 2006/112/CE - ART. 205 - RESPONSABILITÀ SOLIDALE - INSOLVENZA DEL DEBITORE PRINCIPALE - MANTENIMENTO DELL'OBBLIGO DI PAGARE L'IVA - RESPONSABILITÀ SOLIDALE DI UN TERZO DOPO LA CANCELLAZIONE DEL DEBITORE PRINCIPALE DAL REGISTRO DELLE IMPRESE - PRINCIPIO DELLA CERTEZZA DEL DIRITTO - PRINCIPIO DI PROPORZIONALITÀ.**

### **PRONUNCIA SEGNALATA**

CGUE, 11 dicembre 2025, Vaniz, causa C-121/24

### **RIFERIMENTI NORMATIVI**

Art. 205 direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (c.d. «direttiva IVA»)

### **RIFERIMENTI GIURISPRUDENZIALI**

CGUE, 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, cause riunite C-80/11 e C-142/11;

CGUE, 9 luglio 2015, Salomie e Oltean, C-183/14;

CGUE, 20 maggio 2021, ALTI, C-4/20;

CGUE, 12 dicembre 2024, Dranken Van Eetvelde NV contro Belgische Staat, C-331/23.

### **ABSTRACT**

La CGUE ha chiarito, in un caso sollevato da un giudice bulgaro, che l'art. 205 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, letto alla luce dei principi di proporzionalità e di certezza del diritto, deve essere interpretato nel senso che esso non osta ad una normativa nazionale in virtù della quale la responsabilità del soggetto solidalmente tenuto a versare l'imposta sul valore aggiunto, ai sensi del medesimo art. 205, può essere fatta valere dopo che il debitore di tale imposta ha cessato di esistere come soggetto di diritto, qualora sia dimostrato che il responsabile in solido summenzionato, pur esercitando esso stesso il proprio diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che detto debitore non avrebbe versato l'imposta in parola.

## **II CASO**

La domanda di rinvio pregiudiziale era stata presentata nell'ambito di una controversia che opponeva la «Vaniz» EOOD, società a responsabilità limitata di diritto bulgaro, al Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno osiguritelna praktika» – Veliko Tarnovo (Direttore della direzione «Ricorsi e pratiche in materia di fiscalità e di sicurezza sociale», competente per la città di Veliko Tarnovo, Bulgaria; in prosieguo anche l'«amministrazione tributaria») in merito all'insorgere della responsabilità solidale della Vaniz ai fini del pagamento dell'imposta sul valore aggiunto (IVA). Nel corso dei mesi di luglio, agosto e settembre 2017, la Vaniz, la cui attività era il trasporto su strada di merci, aveva acquistato autocarri e noleggiato veicoli da trasporto presso il fornitore «Stars International» EOOD, il quale aveva emesso 35 fatture per queste differenti operazioni. Quest'ultima società aveva inserito tali operazioni nelle sue dichiarazioni IVA, mentre la Vaniz, in quanto destinataria delle prestazioni in discussione nel procedimento principale, aveva quanto ad esse esercitato il proprio diritto alla detrazione dell'IVA. Tuttavia, l'IVA dichiarata dalla Stars International non era stata versata all'Erario, come constatato dall'amministrazione tributaria in occasione di un controllo fiscale. Durante siffatto procedimento, detta amministrazione aveva ritenuto che la Vaniz fosse a conoscenza o avrebbe dovuto essere a conoscenza del fatto che l'imposta in esame non sarebbe stata versata. La Vaniz impugnava tale avviso di accertamento, eccependo che la Stars International, debitrice principale del debito IVA in discussione nel procedimento principale, era stata cancellata dal registro delle imprese e aveva cessato di esistere come persona giuridica dal 4 agosto 2020, ossia prima dell'avvio, il 17 gennaio 2022, del procedimento diretto ad accertare una responsabilità solidale per il pagamento del debito; secondo la società contribuente, dopo lo scioglimento di una persona giuridica, gli obblighi di quest'ultima erano estinti, di modo che non poteva più essere avviato un procedimento diretto ad accertare la responsabilità solidale di un terzo rispetto a detti obblighi. Per contro, l'amministrazione tributaria riteneva che, in forza della normativa nazionale, il debito IVA non si estinguesse con il decesso o lo scioglimento del debitore, qualora esistessero terzi solidalmente responsabili per tale debito.

## **LA DECISIONE**

La Corte ricorda, richiamando suoi precedenti (punto n. 29), che, poiché l'art. 205 della direttiva IVA non specifica né i soggetti che gli Stati membri possono designare come debitori in solido né le circostanze nelle quali tale designazione può essere effettuata, spetta agli Stati membri determinare le condizioni e le modalità di attuazione della responsabilità solidale prevista da tale articolo (CGUE, 20 maggio 2021, ALTI, C-4/20, punto 31).

Nell'esercizio di tale potere, gli Stati membri devono rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione, tra i quali figurano, segnatamente, i principi della certezza del diritto e di proporzionalità (CGUE, 20 maggio 2021, ALTI, C-4/20, punto 32 e giurisprudenza citata). La giurisprudenza citata dalla CGUE, in particolare, aveva

affermato che l'art. 205 della direttiva IVA, letto alla luce del principio di proporzionalità, non ostava ad una normativa nazionale per effetto della quale il soggetto ritenuto solidalmente responsabile, ai sensi di tale articolo, doveva pagare, oltre all'importo dell'IVA non versata dal debitore di tale imposta, anche gli interessi di mora dovuti da quest'ultimo su detto importo, qualora fosse dimostrato che, pur esercitando egli stesso il proprio diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che il debitore di cui sopra non avrebbe provveduto al pagamento dell'imposta suddetta (CGUE, 20 maggio 2021, ALTI, C-4/20, punto 45 e dispositivo). Aveva precisato, altresì, che una siffatta normativa appariva conforme al principio della certezza del diritto (CGUE, 20 maggio 2021, ALTI, C-4/20, punto 43).

Ciò premesso, in primo luogo, al fine di stabilire se l'art. 205 della direttiva IVA osti ad una normativa nazionale come quella di cui trattasi nel procedimento principale, la CGUE tiene conto del tenore letterale della disposizione, del contesto in cui essa si inserisce e degli obiettivi perseguiti dalla normativa della quale fa parte.

Con riguardo al peculiare profilo - che nella fattispecie viene in rilievo - riguardante la "scomparsa" del debitore dell'IVA come soggetto di diritto, la Corte ritiene che ciò "non incide, di per sé, sulla possibilità di cui dispone l'amministrazione tributaria, creditrice dell'obbligazione solidale, di far valere la responsabilità del terzo solidale per il pagamento del debito a titolo dell'IVA" (punto 34) e che "Tale interpretazione è confermata (punto n. 35) dal contesto nel quale si colloca l'art. 205 della direttiva IVA e dall'obiettivo che esso persegue. Infatti, dagli artt. da 193 a 205 di tale direttiva risulta che il citato art. 205 si inserisce in un insieme di disposizioni dirette a identificare il debitore dell'IVA in funzione di diverse situazioni, laddove tali disposizioni hanno precisamente lo scopo di garantire all'Erario una riscossione efficace dell'IVA presso il soggetto più idoneo in rapporto alla situazione considerata (v., in tal senso, sentenza del 20 maggio 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punto 28). Orbene, il fatto di prevedere il sorgere della responsabilità solidale di un terzo per il pagamento dell'IVA, segnatamente in una situazione in cui il debitore dell'imposta è insolvente o è scomparso e, pertanto, non è o non è più in grado di versarla, è conforme a tale obiettivo" (punto n. 35).

In seconda battuta, in ordine al principio di proporzionalità e per quanto interessa la necessità di mettere in atto la responsabilità di un terzo dopo che il debitore dell'IVA ha cessato di esistere, la CGUE valuta la possibilità di recupero dell'IVA da parte dell'Erario in capo al soggetto che l'ha detratta - risultando tale recupero impossibile nei confronti dell'emittente delle fatture, che è cessato - e afferma che siffatta possibilità, sia pur ammessa, non deve andare oltre quanto è necessario per l'attuazione della responsabilità solidale dei terzi prevista dall'art. 205 della direttiva IVA.

La Corte conclude, comunque, che (punto n. 37) "per quanto riguarda la necessità di mettere in atto la responsabilità di un terzo dopo che il debitore dell'IVA ha cessato di esistere, occorre ricordare che la Corte ha statuito che, 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 efficienza, l'imposta dovuta e tutti gli elementi ad essa

relativi presso ciascuno dei contraenti che hanno partecipato a tale abuso (sentenza del 20 maggio 2021, ALTI, C-4/20, EU:C:2021:397, punto 44). Orbene, tale possibilità è tanto più necessaria qualora il debitore dell'imposta sia divenuto insolvente o abbia cessato di esistere come soggetto di diritto".

Riguardo, poi, alla questione di stabilire se detta possibilità non vada oltre quanto è necessario per l'attuazione della responsabilità solidale dei terzi prevista dall'art. 205 della direttiva IVA, secondo la Corte dell'Unione, se fosse permesso all'amministrazione tributaria di fare valere la responsabilità dei terzi che hanno partecipato a un abuso in materia di IVA soltanto quando esiste il debitore dell'IVA, una siffatta limitazione comprometterebbe la possibilità di mettere in atto la responsabilità suddetta. Infatti, in un caso del genere, qualora l'amministrazione tributaria constatasse di non potere più ottenere il pagamento dell'IVA dal debitore dell'imposta, per il fatto che quest'ultimo ha cessato di esistere come soggetto di diritto, essa non potrebbe più rivolgersi contro tali terzi. Inoltre, un debitore dell'imposta in malafede potrebbe organizzare la propria liquidazione, in particolare al fine di impedire la chiamata in responsabilità dei terzi che hanno concorso all'abuso all'origine del debito a titolo IVA. Di conseguenza, la possibilità di fare valere la responsabilità di un terzo per il pagamento dell'IVA dopo che il debitore dell'imposta ha cessato di esistere non va oltre quanto è necessario per garantire l'effetto utile dell'art. 205 della direttiva IVA.

In terzo luogo, prosegue il Giudice del Lussemburgo (punto n. 39), "il principio della certezza del diritto esige, *in primis*, che, nei settori disciplinati dal diritto dell'Unione, le norme giuridiche degli Stati membri siano formulate in una maniera non equivoca, così da permettere alle persone interessate di conoscere i propri diritti e i propri obblighi in modo chiaro e preciso e ai giudici nazionali di assicurarne il rispetto (CGUE, 9 luglio 2015, Salomie e Oltean, C-183/14, EU:C:2015:454, punto 32 e giurisprudenza citata)".

Nel caso di specie, osserva la Corte, "risulta dalla decisione di rinvio che, in virtù dell'articolo 177, paragrafo 1, dello ZDDS" - ossia la normativa di diritto interno applicabile - "un soggetto registrato destinatario di una fornitura imponibile deve rispondere dell'imposta dovuta e non versata da un altro soggetto qualora esso abbia esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte direttamente o indirettamente correlata all'imposta dovuta e non versata. L'art. 177, paragrafo 2, dello ZDDS precisa che la responsabilità ai sensi del paragrafo 1 di tale articolo 177 interviene quando il soggetto registrato sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale IVA non sarebbe stata versata e ciò sia stato dimostrato dall'autorità di controllo. Da tale decisione risulta altresì che l'articolo 168, punto 7, del DOPK (il codice di procedura in materia tributaria e previdenziale di diritto interno bulgaro) prevede espressamente che, «dopo la cancellazione della persona giuridica all'esito di una procedura di liquidazione», l'amministrazione tributaria ha, se del caso, la possibilità di far valere la responsabilità di terzi per il pagamento del debito d'imposta".

Alla luce delle menzionate circostanze, la CGUE riconosce, dunque, come la normativa nazionale di cui trattasi nel procedimento principale consentisse al beneficiario di una cessione di beni o di una prestazione di servizi di essere consapevole che:

a) se, al momento della realizzazione di tale operazione, egli sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'imposta non sarebbe stata pagata e aveva esercitato il proprio diritto a detrazione, poteva essere considerato responsabile in solido del pagamento di siffatta imposta;

b) la scomparsa del debitore di detta imposta come soggetto di diritto non lo esonerava dalla propria responsabilità.

Pertanto, il sistema di diritto interno è dalla Corte ritenuto conforme ai requisiti ricordati al punto 39 della sentenza che si commenta.

### **OSSERVAZIONI**

La pronuncia in commento chiarisce la corretta interpretazione dell'art. 205 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto alla luce dei principi di proporzionalità e di certezza del diritto.

Essa conferma - con l'uso di espressioni spesso del tutto similari, per non dire identiche testualmente - l'orientamento del giudice unionale espresso ancora di recente in altra analogia pronuncia (CGUE, 12 dicembre 2024, causa C-331/23, *Dranken Van Eetvelde NV contro Belgische Staat*) nella quale - come nella presente - l'oggetto del procedimento riguardava la conformità della normativa interna all'art. 205 della Direttiva IVA, letto in combinato disposto con i principi di neutralità e proporzionalità, là dove prevede la responsabilità solidale delle controparti contrattuali della persona di norma debitrice dell'imposta, quando queste sapevano o avrebbero dovuto sapere che il mancato pagamento dell'IVA nella catena delle operazioni era o sarebbe avvenuto con finalità di evasione, senza che il giudice possa valutare il contributo di ciascuna parte alla frode, eventualmente mitigandone la compartecipazione al pagamento dell'imposta e della sanzione, e senza che sia garantito il diritto alla detrazione dell'imposta assoluta a monte. Per il citato orientamento, 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 (CGUE, 20 maggio 2021, *ALTI*, C-4/20, punto 34).

Va ricordato 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 del diritto comporta, ad esempio, il divieto dei costrutti meramente artificiali, privi di effettività economica, realizzati al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale (CGUE, 20 maggio 2021, *ALTI*, C-4/20, punto 35 e giurisprudenza ivi citata). Ciò in quanto l'art.

205 della direttiva IVA ridetta permette ad uno Stato membro di considerare un soggetto responsabile in solido per il versamento dell'IVA se, al momento dell'esecuzione dell'operazione a suo favore, 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 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 potere fare affidamento sulla liceità di siffatte operazioni senza rischiare di essere obbligati in solido a versare detta imposta dovuta da un altro soggetto passivo (ancora CGUE, 20 maggio 2021, ALTI, C-4/20, punto 36 e giurisprudenza ivi citata, e CGUE, 12 dicembre 2024, causa C-331/23, Dranken Van Eetvelde NV contro Belgische Staat, punti da 24 a 26).

La giurisprudenza unionale è, da tempo, compatta sul punto (per tutte, si veda CGUE, 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, cause riunite C-80/11 e C-142/11).

Nell'ordinamento italiano, analogamente, l'art. 60 bis del d.P.R. n. 633 del 1972 in tema di solidarietà nel pagamento dell'imposta, in luogo del disconoscimento della detrazione a monte, prevede proprio l'obbligo autonomo di pagare quanto dovuto e non versato dal cedente.

La disciplina ridetta, pertanto, non implica la rettifica della posizione del cessionario e introduce una obbligazione solidale nei confronti di quest'ultimo per il semplice fatto giuridico dell'omesso versamento del dovuto da parte del cedente, senza alcuna necessità di attività accertativa (Cass., n. 31057/2018 e Cass., n. 17171/2018).