Raccolta della giurisprudenza

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE
MICHAL BOBEK
presentate il 10 novembre 2016[1]

Causa C-564/15

Tibor Farkas
contro
Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-alfödi Regionális Adó Főigazgatósága

[domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (tribunale amministrativo e del lavoro di Kecskemét, Ungheria)]

«Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Direttiva 2006/112/CE — Meccanismo dell'inversione contabile — Articolo 199, paragrafo 1, lettera g) — Decisione dell'amministrazione tributaria che stabilisce una "differenza fiscale" dovuta dal destinatario di beni — Impossibilità di detrarre l'IVA a monte — Imposizione di una sanzione — Proporzionalità della sanzione»

I – Introduzione

1. Il sig. Farkas (in prosieguo: il «ricorrente») ha acquistato, in occasione di un'asta, un hangar mobile da un'impresa insolvente (in prosieguo: il «venditore»). Il ricorrente pagava il prezzo di vendita e l'importo addebitato a titolo di IVA dal venditore su detta cessione. Successivamente, egli cercava di ottenere la detrazione dell'importo in parola nelle sue dichiarazioni IVA. L'amministrazione tributaria indicava tuttavia che la transazione avrebbe dovuto essere assoggettata al meccanismo dell'inversione contabile, in base al quale il ricorrente sarebbe stato tenuto a versare l'IVA all'amministrazione. L'amministrazione tributaria chiedeva quindi il suddetto pagamento e comminava al ricorrente una sanzione pari al 50% dell'IVA dovuta.

2. Il giudice del rinvio chiede alla Corte di giustizia se tali decisioni dell'amministrazione tributaria siano conformi alla direttiva 2006/112/CE (in prosieguo: la «direttiva IVA»)[2].

3. Prima di poter procedere a qualsivoglia valutazione sul punto, occorre però affrontare un aspetto preliminare che, sollevato incidentalmente dalle questioni poste dal giudice del rinvio, verte sulla corretta attuazione dell'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA e sulla classificazione dell'oggetto della cessione, nel presente caso, come bene mobile o immobile.

1 — Lingua originale: l'inglese.

2 — Direttiva del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1).

II – Diritto applicabile

A – Diritto dell'Unione

4. L'articolo 193 della direttiva IVA prevedeva, all'epoca dei fatti oggetto della presente controversia, che «[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 e 202».

5. L'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA permette agli Stati membri di stabilire che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo destinatario della «cessione di beni immobili in una vendita giudiziale al pubblico incanto da parte di un debitore giudiziario».

6. L'articolo 226, punto 11, della direttiva IVA stabilisce che quando l'acquirente o il destinatario è debitore dell'imposta, nelle fatture emesse sono obbligatorie in linea di principio ai fini dell'IVA soltanto le indicazioni seguenti: «il riferimento alla disposizione applicabile della presente direttiva o alla disposizione nazionale corrispondente o ad altre informazioni che indichino che la cessione di beni o la prestazione di servizi è esente o soggetta alla procedura dell'inversione contabile».

B – Diritto nazionale

7. L'articolo 142, paragrafo 1, della legge n. CXXVII del 2007 sull'imposta sul valore aggiunto (az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. Törvény; in prosieguo: la «legge sull'IVA») stabilisce che l'«imposta deve essere assolta dall'acquirente del bene o dal destinatario del servizio imponibile (…) g) in caso di cessione di beni di investimento dell'impresa o di altre cessioni di beni o prestazioni di servizi aventi un valore di mercato superiore a 100 000 fiorini [ungheresi (HUF)] al momento dell'esecuzione, se il soggetto passivo tenuto alla suddetta esecuzione è oggetto di una procedura di liquidazione o di qualsiasi altra procedura di insolvenza diretta a far constatare definitivamente la sua insolvibilità».

8. Quando l'articolo 142, paragrafo 1, lettera g), della legge sull'IVA si applica a una transazione, allora, a norma del suo paragrafo 7, «il cedente dei beni o il prestatore dei servizi assume l'onere di emettere una fattura che non includa né l'importo dell'IVA dovuta (…)».

9. A norma dell'articolo 169, lettera n), della legge sull'IVA, nel caso in cui il soggetto passivo dell'imposta è l'acquirente del bene o il destinatario dei servizi, le fatture devono obbligatoriamente contenere la dicitura «fordított adózás» («regime dell'inversione contabile»).

III – Fatti, procedimento principale e questioni pregiudiziali

10. Il ricorrente ha acquistato un hangar mobile nell'ambito di una vendita giudiziale al pubblico incanto dei beni del venditore mediante asta elettronica organizzata dall'amministrazione tributaria.

11. Il venditore emetteva una fattura conformemente alle norme del sistema ordinario dell'IVA, indicando il 26 novembre 2012 come data della cessione. In base alla decisione di rinvio, il ricorrente ha versato l'importo dovuto, comprensivo di IVA (in prosieguo: il «primo importo a titolo di IVA»). Nelle sue dichiarazioni IVA egli chiedeva poi il riconoscimento di una corrispondente detrazione IVA.

12. Tuttavia, il Nemzeti Adó- és Vámhivatal Bács-Kiskun Megyei Adóigazgatósága (direzione provinciale tributaria di Bács-Kiskun) (in prosieguo: l'«amministrazione tributaria di primo grado») nell'esaminare le scritture contabili del ricorrente stabiliva che avrebbe dovuto essere applicato il meccanismo dell'inversione contabile di cui all'articolo 142, paragrafo 1, lettera g), della legge sull'IVA.

Di conseguenza, il ricorrente, quale acquirente dell'hangar, avrebbe dovuto assolvere l'IVA sulla transazione. L'amministrazione tributaria di primo grado stabiliva che il ricorrente era tenuto a versare una «differenza fiscale» quantificata in HUF 744 000. Secondo l'amministrazione tributaria di primo grado, tale somma corrispondeva all'IVA dovuta sulla transazione in base al meccanismo dell'inversione contabile (in prosieguo: il «secondo importo a titolo di IVA»). L'amministrazione tributaria di primo grado respingeva la richiesta di rimborso della somma in parola avanzata dal ricorrente e comminava una sanzione pari a HUF 372 000.

13. La decisione de qua veniva confermata dall'amministrazione tributaria di secondo grado, la Nemzeti Adó és Vámhivatal Dél-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (direzione regionale delle imposte di Dél-alföld Regional) (in prosieguo: la «convenuta»).

14. Il ricorrente impugna la suddetta decisione dinanzi al Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (tribunale amministrativo e del lavoro di Kecskemét). Egli afferma che decisioni siffatte adottate dalle autorità nazionali violano il diritto dell'Unione. A suo avviso, la convenuta gli avrebbe negato il diritto di detrarre l'IVA in ragione di un mero errore di forma per il fatto che la fattura di cui trattasi era stata emessa dal venditore conformemente alle norme del sistema di tassazione ordinaria anziché in applicazione del meccanismo di inversione contabile. Esso sottolinea che il venditore ha versato il primo importo a titolo di IVA all'erario. Quest'ultimo non ha pertanto patito alcuna perdita ed ha ricevuto tutte le informazioni necessarie per stabilire l'importo corretto dell'imposta.

15. Il giudice del rinvio condivide alcuni dei dubbi sollevati dal ricorrente. Esso osserva che non vi è alcun elemento indicante un'ipotesi di evasione fiscale e conclude che l'approccio interpretativo adottato dall'amministrazione tributaria non sembra proporzionato all'obiettivo del meccanismo dell'inversione contabile.

16. In tali circostanze, il Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (tribunale amministrativo e del lavoro di Kecskemét) ha disposto la sospensione del procedimento e la sottoposizione alla Corte delle seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se sia compatibile con le disposizioni della direttiva IVA, in particolare con il principio di proporzionalità, con gli obiettivi di neutralità fiscale e di prevenzione dell'evasione fiscale, la pratica dell'autorità tributaria, basata sulle disposizioni della legge sull'IVA, con riferimento alla quale la suddetta autorità dichiara una differenza fiscale a carico dell'acquirente di un bene (o destinatario di un servizio) nel caso in cui il cedente del bene (o prestatore del servizio) emetta una fattura relativa ad un'operazione soggetta al regime dell'inversione contabile secondo il sistema di tassazione ordinaria, dichiarando e versando all'erario l'IVA relativa alla suddetta fattura, e l'acquirente del bene (o destinatario del servizio), dal canto suo, detragga l'IVA assolta all'emittente della fattura, sebbene non possa avvalersi del diritto a detrazione relativamente all'IVA accertata come differenza fiscale.

2) Se sia proporzionata la sanzione per avere scelto una modalità di tassazione errata nel caso di dichiarazione di una differenza fiscale che comporta anche l'imposizione di una sanzione tributaria del 50%, qualora non si sia prodotta alcuna perdita di gettito per l'erario né sussistano indizi di abuso».

17. Hanno presentato osservazioni scritte i governi estone e ungherese e la Commissione. Il governo ungherese e la Commissione hanno presenziato all'udienza tenutasi il 7 settembre 2016.

IV – Analisi

18. L'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA stabilisce che esso si applica soltanto alle «cessioni di beni immobili in una vendita giudiziale al pubblico incanto da parte di un debitore giudiziario». La disposizione di cui trattasi circoscrive quindi chiaramente il suo ambito di applicazione ai beni *immobili*.

19. Nella sua domanda, il giudice del rinvio afferma che il bene acquistato dal ricorrente è un «hangar mobile». Tuttavia, detto giudice non spiega se, alla luce delle circostanze della fattispecie sottopostagli, egli abbia classificato detto hangar come bene mobile o immobile.

20. La ragione per la quale tale aspetto è di limitata rilevanza per il giudice del rinvio può essere rinvenuta nella formulazione della normativa nazionale applicabile (riportata supra al paragrafo 7 delle presenti conclusioni) che non opera alcuna distinzione tra beni mobili e beni immobili. Tuttavia, la suddetta classificazione assume importanza determinante ai fini dell'applicazione dell'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA.

21. Benché tale valutazione rientri, in definitiva, nella competenza del giudice del rinvio, partirò dal presupposto che un hangar *mobile* sia, come dice il suo stesso nome, un bene *mobile* (A). Esaminerò poi l'ipotesi, improbabile, che un hangar mobile debba essere classificato come bene immobile (B).

A – Ipotesi in cui l'hangar mobile costituisca un bene mobile

22. Non vi è dubbio che l'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA si applichi soltanto ai beni *immobili*.

23. Il governo ungherese ha confermato in udienza che l'articolo 142, paragrafo 1, lettera g), della legge sull'IVA è diretto a dare attuazione all'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA [3]. Esso ha anche confermato che l'articolo 142, paragrafo 1, lettera g), della legge sull'IVA si applica sia ai beni mobili che a quelli immobili.

24. Ne consegue che se l'articolo 142, paragrafo 1, lettera g), della legge sull'IVA fosse stato applicato a beni mobili, ammesso che l'hangar mobile debba essere classificato come tale, allora il meccanismo dell'inversione contabile sarebbe stato esteso al di fuori dell'ambito di applicazione ratione materiae dell'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA.

25. La questione correlata è se uno Stato membro possa estendere l'ambito di applicazione ratione materiae dell'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), in tal modo. Per le ragioni di seguito indicate ritengo che non possa farlo.

26. In primo luogo, la regola fondamentale per la determinazione del soggetto debitore dell'IVA è sancita nell'articolo 193 della direttiva IVA [4]. Esso stabilisce che l'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile.

27. Allo stesso tempo, all'epoca dei fatti oggetto della presente controversia, la disposizione in parola stabiliva anche che l'imposta poteva essere dovuta «da una persona diversa» ai sensi degli articoli da 194 a 199 e 202 della direttiva IVA.

3 — Il governo ungherese ha indicato che l'articolo 142, paragrafo 1, lettera g), della legge sull'IVA è diretto a dare attuazione anche all'articolo 199, paragrafo 1, lettera f), della direttiva IVA. È tuttavia difficile ravvisare la pertinenza di tale disposizione ai fini della presente controversia posto che l'articolo 199, paragrafo 1, lettera f), riguarda le «cessioni di beni successive alla cessione del diritto di riserva di proprietà ad un cessionario che esercita tale diritto».

4 — Conclusioni dell'avvocato generale Kokott nella causa Macikowski (C-499/13, EU:C:2014:2351, paragrafo 29).

28. Ne consegue che la regola sul meccanismo dell'inversione contabile di cui alle suddette disposizioni integra una deroga rispetto alla regola principale sancita nell'articolo 193. L'ambito di applicazione delle disposizioni di cui trattasi deve essere pertanto interpretato restrittivamente [5]. Nel presente contesto, ciò significa che deroghe rispetto alla regola generale operano solo se espressamente previste dalla direttiva IVA.

29. In secondo luogo, la lettura congiunta degli articoli 193 e 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA indica che l'individuazione del soggetto debitore dell'IVA per una cessione di beni immobili nell'ambito di una vendita giudiziale al pubblico incanto è stata completamente armonizzata. Come già spiegato dalla Corte, l'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), era stato introdotto [6] - oltre che sulla base di altri elementi giustificativi per l'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile previsto nell'articolo 199 – al fine di permettere a tutti gli Stati membri di applicare misure in deroga; in precedenza, tali deroghe erano state accordate solo ad alcuni Stati membri al fine di contrastare le evasioni o le elusioni fiscali in taluni settori o rispetto a determinate transazioni [7].

30. L'armonizzazione che ne risulta non permette quindi agli Stati membri di estendere, di propria iniziativa, l'ambito di applicazione ratione materiae dell'eccezione di cui all'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA.

31. In terzo luogo, l'unica possibilità per uno Stato membro di derogare alla regola comune contenuta negli articoli 193 e 199, paragrafo 1, lettera g), è di ottenere una deroga sulla base dell'articolo 395 della direttiva IVA. La disposizione in parola permette agli Stati membri di chiedere che sia loro riconosciuto il diritto a «introdurre misure speciali di deroga alla [direttiva IVA], allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali».

32. L'Ungheria potrebbe aver quindi ampliato l'ambito di applicazione dell'eccezione di cui all'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), mediante una deroga concessa con decisione del Consiglio basata sull'articolo 395 della direttiva IVA [8].

33. In udienza è stato confermato che l'Ungheria non ha ottenuto alcuna siffatta deroga individuale.

34. Posto che all'Ungheria non è stata concessa una deroga sulla base dell'articolo 395 della direttiva IVA, detto Stato membro non può applicare il meccanismo dell'inversione contabile alla cessione di un hangar mobile, come nel procedimento principale.

35. Ne consegue che, nelle circostanze di cui al procedimento principale, la direttiva IVA dovrebbe essere interpretata nel senso che impedisce di estendere l'ambito di applicazione del meccanismo dell'inversione contabile ai beni mobili ceduti nell'ambito di una vendita giudiziale al pubblico incanto.

36. I fatti riportati dal giudice del rinvio indicherebbero che il ricorrente e il venditore hanno agito nel rispetto della direttiva IVA assoggettando la cessione dell'hangar mobile al regime IVA ordinario.

5 — Sentenza del 26 maggio 2016, Envirotec Denmark (C-550/14, EU:C:2016:354, punto 33 e la giurisprudenza ivi citata).

6 — Con la direttiva 2006/69/CE del Consiglio, del 24 luglio 2006, che modifica la direttiva 77/388/CEE per quanto riguarda talune misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta sul valore aggiunto e di contribuire a contrastare la frode o l'evasione fiscale e che abroga talune decisioni che autorizzano misure derogatorie (GU 2006, L 221, pag. 9). Sentenza del 13 giugno 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, punto 24).

7 — V. considerando 1 della direttiva 2006/69/CE e considerando 42 della direttiva IVA che fissa l'obiettivo perseguito dall'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva IVA. Come osservato dalla Corte, la suddetta «disposizione permette in tal modo alle autorità tributarie di riscuotere l'IVA applicata alle operazioni di cui trattasi quando la capacità del debitore di pagarla è compromessa». Sentenza del 13 giugno 2013, Promociones y Construcciones BJ 200 (C-125/12, EU:C:2013:392, punti 25 e 28).

8 — L'articolo 395, paragrafo 1, della direttiva IVA stabilisce che «[i]l Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali. (…)».

37. Qualora il giudice del rinvio ritenga, alla luce delle circostanze del caso di specie, che l'hangar mobile sia in effetti un bene mobile, lo stesso è tenuto a trarne le dovute conclusioni conformemente alla giurisprudenza consolidata della Corte di giustizia.

38. Per quanto possibile, la normativa nazionale dovrebbe essere interpretata in conformità delle disposizioni applicabili di diritto dell'Unione [9]. Tuttavia, come riconosciuto dalla Corte, l'interpretazione conforme al diritto dell'Unione conosce dei limiti. In particolare, essa non può servire a fondare un'interpretazione contra legem del diritto nazionale [10]. Ove un'interpretazione conforme al diritto dell'Unione risulti impossibile, il giudice nazionale è tenuto a garantire la piena efficacia del diritto dell'Unione disapplicando, all'occorrenza, le disposizioni nazionali incompatibili senza che sia necessaria la loro previa rimozione [11]. Se un giudice nazionale sia o meno autorizzato a sollevare d'ufficio questioni attinenti al diritto dell'Unione dipende dal rispetto del principio di equivalenza, vale a dire dalla questione se un giudice nazionale sia o meno tenuto, in una situazione comparabile, a sollevare d'ufficio motivi di diritto nazionale [12].

B – Ipotesi in cui l'hangar mobile costituisca un bene immobile

39. Per le ragioni illustrate supra, ritengo che l'analisi del presente caso possa concludersi qui.

40. Nell'ipotesi che il giudice del rinvio dovesse tuttavia concludere, sulla base dei fatti sottopostigli, che l'hangar mobile è un bene immobile, il che – considerata la sua denominazione – sembra oltremodo improbabile, mi appresto a formulare, nella sezione che segue, talune sintetiche indicazioni alternative al fine di fornire piena assistenza al giudice del rinvio.

41. Svolgerò anzitutto alcune considerazioni preliminari sulla distinzione che dovrebbe essere compiuta tra i pagamenti del primo e del secondo importo a titolo di IVA. Mi soffermerò poi sulla questione se l'amministrazione tributaria potesse chiedere al ricorrente di adempiere i suoi obblighi IVA in base al meccanismo dell'inversione contabile, negando nel contempo la richiesta di detrazione della sua IVA a monte da esso avanzata. Valuterò infine la proporzionalità della sanzione comminata al ricorrente.

1. Distinzione tra primo e secondo importo a titolo di IVA

42. È opportuno chiarire che le questioni esaminate nella sottosezione che segue riguardano principalmente gli obblighi e i diritti fiscali che insorgono per il ricorrente nel suo rapporto con l'amministrazione tributaria rispetto al secondo importo a titolo di IVA. Di contro, le questioni in parola non riguardano i diritti e gli obblighi che insorgono nel rapporto tra il ricorrente, il venditore e l'erario rispetto al primo importo a titolo di IVA.

43. Dal punto di vista dell'applicazione del meccanismo dell'inversione contabile e presumendo che detto meccanismo fosse effettivamente applicabile alla transazione in esame, il pagamento del primo importo a titolo di IVA ha rappresentato un errore. Detto errore dovrebbe essere corretto tra il ricorrente e il venditore, e tra il venditore e l'erario [13].

9 — Sentenze del 19 aprile 2016, DI (C-441/14, EU:C:2016:278, punto 42); del 15 gennaio 2014, Association de médiation sociale (C-176/12, EU:C:2014:2, punto 38), e del 19 dicembre 2013, Koushkaki (C-84/12, EU:C:2013:862, punti da 75 a 76).

10 — V. sentenze del 28 luglio 2016, JZ (C-294/16 PPU, EU:C:2016:610, punto 33); del 19 aprile 2016, DI (C-441/14, EU:C:2016:278, punto 32 e la giurisprudenza ivi citata); dell'11 novembre 2015, Klausner Holz Niedersachsen (C-505/14, EU:C:2015:742, punti 31 e 32 e la giurisprudenza ivi citata), e del 30 aprile 2014, Káslerand Káslerné Rábai (C-26/13, ECLI:EU:C:2014:282, punto 65).

11 — Di recente, tra le altre, sentenza dell'8 settembre 2015, Taricco e a. (C-105/14, EU:C:2015:555, punto 49 e la giurisprudenza ivi citata).

12 — V., in questo senso, sentenza del 12 febbraio 2008, Willy Kempter KG (C-2/06, ECLI:EU:C:2008:78, punti 45 e 46). V., inoltre, sentenze del 14 dicembre 1995, van Schijndel e van Veen (C-430/93 e C-431/93, EU:C:1995:441, punti 13, 14 e 22), e del 24 ottobre 1996, Kraaijeveld e a. (C-72/95, EU:C:1996:404, punti 57, 58 e 60).

13 — V., in questo senso, sentenza del 6 febbraio 2014, Fatorie (C – 424/12, EU:C:2014:50, punti da 40 a 43).

44. La Corte ha stabilito in passato che spetta agli Stati membri disciplinare il rimborso dell'IVA indebitamente fatturata [14] a condizioni che rispettino il doppio requisito di equivalenza ed effettività [15]. Per quanto attiene, segnatamente, al requisito di effettività, rilevo le circostanze piuttosto peculiari in cui è avvenuta la vendita dell'hangar mobile, ossia il fatto che il venditore era, all'epoca della vendita, insolvente e che la vendita giudiziale era stata organizzata dall'amministrazione tributaria [16].

45. A prescindere dalla procedura nazionale di rimborso del primo importo a titolo di IVA, è importante sottolineare che il suddetto importo deve, in linea di principio, essere rimborsato dall'erario al venditore e/o al ricorrente.

46. Per tale ragione ritengo che il primo importo a titolo di IVA versato all'erario non sia direttamente rilevante ai fini della valutazione degli obblighi del ricorrente nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile. Tuttavia, a mio avviso, detta stessa circostanza assume comunque una certa importanza per la valutazione del diritto del ricorrente alla detrazione e della proporzionalità della sanzione.

2. Debito IVA e diritto a detrazione del ricorrente

47. Alla luce delle osservazioni che precedono, ritengo che la prima questione pregiudiziale debba essere interpretata come diretta ad accertare se il principio di neutralità dell'IVA impedisca all'amministrazione tributaria di richiedere a un soggetto passivo che ha versato al fornitore IVA non dovuta di assolvere l'IVA nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile e di negare a detto soggetto passivo il diritto di detrarre IVA a monte, in mancanza di una frode da parte sua.

48. Presumendo che, in tale contesto, trovi applicazione il meccanismo dell'inversione contabile, il ricorrente era in effetti debitore dell'IVA dovuta per la cessione dell'hangar. Ciò significa che la cessione in parola non doveva essere assoggettata a IVA e che la fattura avrebbe dovuto indicare che operava, a fini IVA, l'inversione contabile, come previsto dall'articolo 169, lettera n), della legge sull'IVA.

49. Ciò significa anche, come osserva la Commissione, che il ricorrente era tenuto a dichiarare l'IVA all'amministrazione tributaria. Nel caso in cui l'hangar costituisca un bene immobile, detta amministrazione era quindi legittimata a chiedere al ricorrente di rispettare gli obblighi gravanti sullo stesso in base al meccanismo dell'inversione contabile [17].

50. Questione diversa è, però, se essi fossero autorizzati a respingere la richiesta di detrazione dell'IVA a monte avanzata dal ricorrente.

51. La Corte ha stabilito che il diritto a detrazione costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e non può essere soggetto a limitazioni, salvo, in linea di principio, in casi di frode o abuso [18].

14 — Sentenza dell'11 aprile 2013, Rusedespred (C-138/12, ECLI:EU:C:2013:233, punti 25 e 26 e la giurisprudenza ivi citata).

15 — Sentenza del 15 marzo 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punti 37 e 40 e la giurisprudenza ivi citata).

16 — V., per analogia, sentenza del 15 marzo 2007, Reemtsma Cigarettenfabriken (C-35/05, EU:C:2007:167, punto 41).

17 — Come osservato dalla Corte, con il meccanismo dell'inversione contabile, «non avviene alcun pagamento di IVA tra il prestatore ed il beneficiario di servizi, e (…) quest'ultimo è debitore, per le operazioni effettuate, dell'IVA a monte, pur potendo in linea di principio detrarre questa stessa imposta in modo tale che all'amministrazione tributaria non sia dovuto alcun importo». Sentenza del 6 febbraio 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punto 29).

18 — V. conclusioni dell'avvocato generale Szpunar nelle cause riunite Staatssecretaris van Financiën e a. (C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2217, paragrafo 42). Sentenza del 18 dicembre 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e a. (C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455, punto 48). V. anche sentenza del 21 febbraio 2006, Halifax e a. (C-255/02, EU:C:2006:121, punto 84 e la giurisprudenza ivi citata). V. anche, in questo senso, sentenza del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, punti da 45 a 47).

52. Il giudice del rinvio spiega che non vi è alcun elemento indicante che il ricorrente abbia commesso una qualche frode fiscale. È interessante osservare che l'amministrazione tributaria ha riconosciuto, nel procedimento principale, che il ricorrente aveva effettivamente diritto a detrarre l'importo dell'IVA a monte di cui trattasi. Il governo ungherese ha condiviso tale posizione.

53. Malgrado quanto precede, i fatti di causa mostrano che il ricorrente è stato, in definitiva, privato di tale diritto.

54. Non comprendo come e perché ciò sia accaduto. A quanto mi consta, l'amministrazione tributaria, quando ha riscontrato il mancato rispetto da parte del ricorrente del meccanismo dell'inversione contabile, ha dichiarato che il secondo importo a titolo di IVA diveniva una «differenza fiscale», presumibilmente un debito d'imposta. Sembra così che, ex lege o in base a una prassi amministrativa dell'amministrazione tributaria, il secondo importo a titolo di IVA si sia trasformato in un debito d'imposta cui non si applica più il diritto a detrazione.

55. Ciò significa, presumibilmente, che le spese del ricorrente corrispondenti all'IVA a monte non possono più essere detratte. A mio avviso, un siffatto risultato è in contrasto con il principio della neutralità dell'IVA, inerente al sistema comune dell'IVA [19], nel senso che esso è inteso a sgravare interamente il soggetto passivo dall'onere dell'imposta sul valore aggiunto dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche [20] e a garantire che il consumatore finale sia l'unico a sopportare l'onere dell'IVA [21].

56. Concludo, quindi, in via provvisoria, che il principio di neutralità dell'IVA non impedisce all'amministrazione tributaria di chiedere al soggetto passivo che ha versato al fornitore IVA non dovuta di assolvere l'IVA in applicazione del meccanismo dell'inversione contabile. Tuttavia, il principio di neutralità dell'IVA impedisce all'amministrazione tributaria di negare al suddetto soggetto passivo - in mancanza di prova di una frode da parte sua - il diritto di detrarre l'IVA a monte che esso ha omesso di dichiarare correttamente nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile.

3. Proporzionalità della sanzione

57. Concludere nel senso che al ricorrente è stato erroneamente precluso di esercitare il suo diritto a detrazione non significa che l'amministrazione tributaria non fosse autorizzata a sanzionarlo per il mancato adempimento degli obblighi su di esso gravanti nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile. Il diritto a detrazione e l'obbligo di pagare una sanzione in ragione del mancato adempimento degli obblighi cui l'esercizio del suddetto diritto è subordinato sono due aspetti distinti.

58. La Corte ha ritenuto che, in mancanza – nella direttiva IVA – di un sistema di sanzioni applicabili in caso di violazione degli obblighi gravanti sui soggetti passivi previsti nella direttiva stessa, spetta agli Stati membri stabilire le sanzioni che essi ritengono appropriate. Essi sono tuttavia tenuti ad esercitare la loro competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali [22].

59. Come osserva la Commissione nelle sue osservazioni scritte, il principio di proporzionalità è uno dei suddetti principi [23].

19 — Sentenze del 2 luglio 2015, NLB Leasing (C-209/14, EU:C:2015:440, punto 40 e la giurisprudenza ivi citata), e del 23 aprile 2015, GST – Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, punto 34 e la giurisprudenza ivi citata).

20 — Sentenza del 6 febbraio 2014, Fatorie (C-424/12, EU:C:2014:50, punto 31 e la giurisprudenza ivi citata).

21 — Sentenza del 7 novembre 2013, Tulică e Plavoşin (C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, punto 34). V. anche le conclusioni dell'avvocato generale Bot nella causa Sjelle Autogenbrug (C-471/15, EU:C:2016:724, paragrafo 24 in fine).

22 — Sentenza del 20 giugno 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punto 31 e la giurisprudenza ivi citata).

23 — Sentenza del 6 marzo 2014, Siragusa (C-206/13, EU:C:2014:126, punto 34 e la giurisprudenza ivi citata).

60. Al fine di verificare se tale principio sia stato rispettato, il giudice nazionale deve accertare che la rispettiva sanzione non ecceda quanto necessario per assicurare gli obiettivi dell'esatta riscossione dell'imposta e della prevenzione delle frodi [24]. Occorre tener conto, in particolare, della natura e della gravità dell'infrazione nonché delle modalità di determinazione dell'importo della sanzione stessa [25]

61. Il governo ungherese ha spiegato in udienza che la disposizione nazionale applicabile, vale a dire, l'articolo 170 della legge n. XCII del 2003 sulla tassazione (adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. Törvény), prevede una sanzione forfettaria nella misura del 50%. Tale aliquota è stata applicata al ricorrente.

62. Il governo ungherese ha anche illustrato che, a norma dell'articolo 171 della legge sulla tassazione, l'aliquota forfettaria del 50% può essere ridotta o la sanzione può essere del tutto disapplicata in casi eccezionali, quando il soggetto passivo ha agito con la dovuta diligenza.

63. Le disposizioni nazionali applicabili sembrano quindi permettere di adattare e mitigare la sanzione in base alle caratteristiche specifiche del caso concreto [26]. Valutata a livello astratto, la disciplina nazionale sembra quindi rispettare il principio di proporzionalità.

64. Spetta al giudice del rinvio stabilire se le suddette disposizioni siano state applicate o meno in maniera proporzionata nello specifico caso del ricorrente. Tuttavia, vari elementi meritano qui di essere sottolineati.

65. In primo luogo, non risulta che il ricorrente abbia tenuto comportamenti fraudolenti. Sia il primo che il secondo importo a titolo di IVA sono stati versati all'amministrazione tributaria. In secondo luogo, l'ordinanza di rinvio non menziona nessun particolare ritardo da parte del ricorrente nel pagamento del secondo importo a titolo di IVA oltre a quello verificatosi a causa della mancata comprensione da parte sua del meccanismo dell'inversione contabile. In terzo luogo, l'articolo 142, paragrafo 7, della legge sull'IVA indica che la responsabilità di emettere la fattura nel rispetto del meccanismo dell'inversione contabile grava sul venditore. Occorre sottolineare che il venditore ha emesso una fattura che non rispettava le regole del meccanismo dell'inversione contabile e che ciò è accaduto nell'ambito di una vendita giudiziale al pubblico incanto organizzata dall'autorità amministrativa.

66. Alla luce dei suddetti elementi specifici, si può discutere, come suggerito dalla Commissione, se l'applicazione dell'aliquota forfettaria del 50% sia intervenuta dopo un'effettiva valutazione individuale del caso del ricorrente. Come osservato supra, spetta però al giudice del rinvio valutare se, nel presente caso, sia stato rispettato il principio di proporzionalità.

24 — Sentenza del 23 aprile 2015, GST-Sarviz Germania (C-111/14, EU:C:2015:267, punto 34 e la giurisprudenza ivi citata).

25 — Sentenza del 20 giugno 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punto 38 e la giurisprudenza ivi citata).

26 — Sentenza del 20 giugno 2013, Rodopi-M 91 (C-259/12, EU:C:2013:414, punto 40). In senso contrario, sentenza del 19 luglio 2012, Rēdlihs (C-263/11, EU:C:2012:497, punti da 50 a 52).

V – Conclusione

67. Alla luce delle considerazioni che precedono, propongo alla Corte di rispondere alle questioni sollevate dal Kecskeméti Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (tribunale amministrativo e del lavoro di Kecskemét) come segue:

In mancanza di una specifica deroga accordata sulla base dell'articolo 395 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), la cessione di beni mobili nell'ambito di una vendita giudiziale al pubblico incanto a norma dell'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della direttiva in parola non può essere assoggettata al meccanismo dell'inversione contabile.