Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Nona Sezione)

18 maggio 2017 *

«Rinvio pregiudiziale — Fiscalità — Imposta sul valore aggiunto (IVA) — Direttiva 2006/112/CE — Articolo 314 — Regime del margine — Presupposti d'applicazione — Diniego opposto ad un soggetto passivo da parte delle autorità tributarie del beneficio del diritto di applicare il regime del margine — Fatture con menzione sia dell'applicazione da parte del fornitore del regime del margine sia dell'esenzione dall'IVA — Mancata applicazione da parte del fornitore del regime del margine alla cessione — Indizi che fanno sospettare l'esistenza di irregolarità o evasione alla cessione»

Nella causa C-624/15,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius, Lituania), con decisione del 2 novembre 2015, pervenuta in cancelleria il 23 novembre 2015, nel procedimento

«Litdana» UAB

contro

Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos,

con l'intervento di:

Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija,

LA CORTE (Nona Sezione),

composta da E. Juhász, presidente di sezione, C. Vajda (relatore) e K. Jürimäe, giudici,

avvocato generale: P. Mengozzi

cancelliere: M. Aleksejev, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza dell'11 gennaio 2017,

considerate le osservazioni presentate:

— per la «Litdana» UAB, da P. Gruodis, advokatas;

— per il governo lituano, da K. Dieninis, D. Stepanienė e D. Kriaučiūnas, in qualità di agenti;

— per il governo cipriota, da K.-K. Kleanthous e E. Symeonidou, in qualità di agenti;

* Lingua processuale: il lituano.

— per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e J. Jokubauskaitė, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 226, punti 11 e 14, e dell'articolo 314, lettere a) e d), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010 (GU 2010, L 189, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la «Litdana» UAB e la Valstybinė mokesčių inspekcija prie Lietuvos Respublikos finansų ministerijos (direzione nazionale delle imposte presso il Ministero delle Finanze della Repubblica di Lituania; in prosieguo la «direzione nazionale delle imposte») in merito al diniego di quest'ultima di accordare alla ricorrente il diritto di applicare il regime d'imposizione del margine di utile, per il calcolo dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) afferente alla vendita di veicoli d'occasione acquistati presso una società danese.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Il considerando 51 della direttiva IVA enuncia quanto segue:

«È opportuno adottare un regime comunitario d'imposizione applicabile ai beni d'occasione e agli oggetti d'arte, da collezione o di antiquariato, inteso ad evitare la doppia imposizione e le distorsioni di concorrenza tra soggetti passivi».

4 L'articolo 226 di detta direttiva così dispone:

«Salvo le disposizioni speciali previste dalla presente direttiva, nelle fatture emesse a norma degli articoli 220 e 221 sono obbligatorie ai fini dell'IVA soltanto le indicazioni seguenti:

(…)

11) in caso di esenzione, 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;

(…)

14) in caso di applicazione di uno dei regimi speciali applicabili ai beni di occasione e agli oggetti d'arte, di antiquariato o da collezione, la dicitura "regime del margine – beni di occasione", o "regime del margine – oggetti d'arte" oppure "regime del margine – oggetti da collezione e di antiquariato", rispettivamente;

(…)».

5 L'articolo 313, paragrafo 1, di detta direttiva così recita:

«Gli Stati membri applicano alle cessioni di beni d'occasione, di oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato, effettuate da soggetti passivi-rivenditori un regime speciale d'imposizione del margine realizzato dal soggetto passivo-rivenditore, conformemente alle disposizioni della presente sottosezione».

6 L'articolo 314 di tale direttiva così dispone:

«Il regime del margine si applica alle cessioni di beni d'occasione, di oggetti d'arte, da collezione o d'antiquariato effettuate da un soggetto passivo-rivenditore, quando tali beni gli siano stati ceduti nella Comunità da una delle persone seguenti:

a) una persona che non sia soggetto passivo;

b) un altro soggetto passivo, qualora la cessione del bene da parte di quest'ultimo sia esentata conformemente all'articolo 136;

c) un altro soggetto passivo, qualora la cessione del bene da parte di quest'ultimo benefici della franchigia per le piccole imprese prevista agli articoli da 282 a 292 e riguardi un bene d'investimento;

d) un altro soggetto passivo-rivenditore, qualora la cessione del bene da parte di quest'ultimo sia stata assoggettata all'IVA conformemente al presente regime speciale».

7 A norma dell'articolo 315 della direttiva IVA:

«La base imponibile delle cessioni di beni di cui all'articolo 314 è costituita dal margine realizzato dal soggetto passivo-rivenditore, diminuito dell'importo dell'IVA relativa al margine stesso.

Il margine del soggetto passivo-rivenditore è pari alla differenza tra il prezzo di vendita chiesto dal soggetto passivo-rivenditore per il bene e il prezzo di acquisto».

8 L'articolo 323 della direttiva IVA enuncia quanto segue:

«Il soggetto passivo non può detrarre dall'imposta di cui è debitore l'IVA dovuta o assolta per i beni che gli sono o gli saranno ceduti da un soggetto passivo-rivenditore, qualora la cessione in questione da parte di quest'ultimo sia assoggettata al regime del margine».

9 L'articolo 325 di tale direttiva così dispone:

«Il soggetto passivo-rivenditore non può far figurare separatamente, sulla fattura che emette, l'IVA relativa alle cessioni di beni che assoggetta al regime del margine».

Diritto lituano

10 L'articolo 106 della Lietuvos Respublikos pridėtinės vertės mokesčio įstatymas n. IX-751 (legge della Repubblica di Lituania n. IX-751 relativa all'imposta sul valore aggiunto), del 5 marzo 2002 (Žin., 2002, n. 35-1271), nella versione applicabile ai fatti del procedimento principale (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), enuncia quanto segue:

«1. Il soggetto passivo IVA che ceda beni d'occasione, oggetti d'arte, da collezione e/o d'antiquariato, ai sensi di detto articolo, deve calcolare l'IVA per beni d'occasione, oggetti d'arte, da collezione e/o d'antiquariato secondo le modalità stabilite nella presente sezione. Le disposizioni della presente sezione si applicano ai soggetti passivi IVA che, nell'ambito delle loro attività economiche, esercitano in maniera continuativa l'attività di cessione di beni d'occasione, oggetti d'arte, da collezione e/o d'antiquariato. Si considera che il soggetto passivo IVA, nel cedere le proprie immobilizzazioni materiali d'occasione si conformi, in relazione a tali operazioni, ai requisiti del presente paragrafo riguardanti la continuità dell'attività di cessione di beni d'occasione.

2. Le disposizioni della presente sezione si applicano nei casi in cui un soggetto passivo IVA ceda beni d'occasione, oggetti d'arte, da collezione e/o d'antiquariato acquistati all'interno del territorio dell'Unione europea in esenzione dall'IVA, oppure ceda beni d'occasione, oggetti d'arte, da collezione e/o d'antiquariato al cui acquisto sia stato applicato il regime speciale impositivo in parola, o veicoli d'occasione per l'acquisto dei quali nello Stato membro di spedizione siano state applicate le disposizioni transitorie speciali ivi previste per i veicoli d'occasione. (…)».

11 L'articolo 107, paragrafi 1 e 2, della legge sull'IVA dispone quanto segue:

«1. In caso di cessioni di beni indicati nell'articolo 106, paragrafo 2, della [legge sull'IVA], la base imponibile è il margine del venditore, calcolato secondo le modalità stabilite al paragrafo 2 del presente articolo.

2. Il margine del venditore deve essere calcolato come differenza tra il corrispettivo (IVA esclusa) che il venditore ha percepito o percepirà per i beni ceduti e l'importo (IVA inclusa) che ha pagato o pagherà al proprio fornitore per l'acquisto di tali beni. Qualora siano ceduti beni importati dal soggetto passivo IVA, deve inoltre essere sottratto l'importo dei dazi all'importazione, delle imposte sull'importazione e dell'IVA all'importazione gravanti su detti beni».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

12 La Litdana esercita stabilmente l'attività di vendita di autoveicoli d'occasione. Nel periodo tra il 1° gennaio e il 30 ottobre 2012, ha acquistato presso la Handicare Auto A/S, società di diritto danese, veicoli d'occasione che ha rivenduto a persone fisiche e giuridiche. Tutte le fatture relative ai veicoli d'occasione acquistati rinviavano agli articoli da 69 a 71 della legge danese sull'IVA e indicavano, inoltre, che i veicoli venduti erano esenti dall'IVA. Al momento della rivendita, la Litdana ha applicato ai veicoli in questione il regime del margine di cui all'articolo 106, paragrafo 2, della legge sull'IVA.

13 La Litdana ha subìto una verifica fiscale condotta dalla Klaipėdos apskrities valstybinė mokesčių inspekcija (ispettorato delle imposte del distretto di Klaipėda, Lituania; in prosieguo l'«ispettorato regionale delle imposte») per il periodo compreso tra il 1° gennaio e il 30 ottobre 2012 in relazione al calcolo dell'IVA. In esito a detta verifica l'ispettorato regionale delle imposte ha constatato, nel rapporto di verifica datato 28 aprile 2014, che la Litdana aveva applicato infondatamente il regime del margine ai 25 veicoli d'occasione dalla stessa acquistati presso la Handicare Auto e rivenduti a persone fisiche e giuridiche, dal momento che la Handicare Auto non aveva applicato il regime del margine ai veicoli venduti. L'ispettorato regionale delle imposte ha pertanto richiesto alla Litdana di assolvere l'IVA per un importo pari a EUR 15 745,48.

14 Il 23 giugno 2014 l'ispettorato regionale delle imposte ha approvato il rapporto di verifica e ha ordinato alla Litdana di pagare EUR 15 745,48 di IVA oltre ad interessi moratori per EUR 3 141,76, nonché un'ammenda di EUR 1 574,66. Con decisione del 21 agosto 2014, la direzione nazionale delle imposte ha confermato tale decisione.

15 La Litdana ha proposto ricorso dinanzi alla Mokestinių ginčų komisija prie Lietuvos Respublikos Vyriausybės (commissione per il contenzioso tributario presso il governo della Repubblica di Lituania; in prosieguo: la «commissione per il contenzioso tributario») chiedendo l'annullamento delle decisioni dell'ispettorato regionale delle imposte e della direzione nazionale delle imposte.

16 Con decisione del 31 ottobre 2014, la commissione per il contenzioso tributario ha confermato la decisione della direzione nazionale delle imposte, esonerando tuttavia la Litdana dal pagamento degli interessi moratori.

17 La Litdana ha impugnato tali divergenti decisioni dinanzi al Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius, Lituania).

18 Il giudice del rinvio precisa che le autorità tributarie lituane hanno negato alla Litdana l'applicazione del regime del margine sulla base delle sole informazioni fornite dall'amministrazione tributaria danese, secondo cui la Handicare Auto non aveva applicato il regime del margine alla cessione dei veicoli in questione. In tal modo, da un lato la direzione nazionale delle imposte non ha tenuto conto del fatto che le fatture presentate dalla Handicare Auto indicavano che i veicoli venduti erano esenti IVA e rinviavano agli articoli da 69 a 71 della legge danese sull'IVA e, dall'altro lato, la commissione per il contenzioso tributario ha ritenuto che la Litdana, facendo prova di diligenza, avrebbe dovuto rivolgersi alla Handicare Auto per ottenere conferma del fatto che detti veicoli erano stati venduti in conformità al regime del margine o chiedere alle autorità tributarie danesi se tale società avesse trasmesso i dati relativi alla cessione dei veicoli in questione alla banca dati elettronica del sistema di scambio d'informazioni in materia di IVA (VIES).

19 Pertanto, dinanzi al giudice del rinvio si pone la questione se un soggetto passivo, che abbia ricevuto una fattura sulla quale vi sia menzione tanto del regime del margine quanto dell'esenzione dall'IVA, abbia il diritto di applicare tale regime, previsto all'articolo 314 della direttiva IVA, nonostante da una successiva verifica effettuata dalle autorità tributarie emerga che il soggetto passivo-rivenditore, fornitore dei beni in questione, non aveva applicato detto regime.

20 Ciò considerato, il Vilniaus apygardos administracinis teismas (Tribunale amministrativo regionale di Vilnius) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se gli articoli 314, lettera a), e 226, paragrafo 11, della direttiva [IVA] e gli articoli 314, lettera d), e 226, paragrafo 14, della medesima direttiva, non ostino a norme e/o prassi nazionali fondate su tali norme che impediscono a un soggetto passivo di applicare il regime del margine IVA in quanto, in occasione di una verifica fiscale effettuata dalle autorità tributarie, emerga che le fatture IVA per i beni a quest'ultimo forniti recano informazioni/dati inesatti sull'applicazione del regime del margine IVA e/o sull'esenzione dall'IVA, circostanza di cui tuttavia il soggetto passivo non era e non poteva essere a conoscenza;

2) se l'articolo 314 della direttiva [IVA] debba essere inteso e interpretato nel senso che, anche se la fattura IVA indica che i beni sono esenti dall'IVA (articolo 226, paragrafo 11, della direttiva [IVA]) e/o il venditore ha applicato il regime del margine ai fini della cessione dei beni (articolo 226, paragrafo 14, della direttiva [IVA]), il soggetto passivo acquisisce il diritto di applicare il regime del margine IVA solo quando il fornitore dei beni applica effettivamente il regime del margine e debitamente adempie i propri obblighi in materia di pagamento dell'IVA (versa l'IVA sul margine nel proprio Stato)».

Sulle questioni pregiudiziali

Osservazioni preliminari

21 È pacifico che la dicitura «*Sezioni 69-71*» che rinvia alle pertinenti disposizioni del diritto danese e che compare sulle fatture ricevute dalla Litdana debba essere intesa come se corrispondesse, in sostanza, alla dicitura «Regime del margine – beni di occasione» che, in virtù dell'articolo 226, punto 14, della direttiva IVA, deve obbligatoriamente figurare sulle fatture, in caso di applicazione del regime speciale applicabile nel settore dei beni d'occasione. Inoltre, non si evince né dalla decisione di rinvio, né dalle osservazioni presentate dalle parti del procedimento principale dinanzi alla Corte, che in quest'ultimo sia sorta la questione della conformità delle fatture ricevute dalla Litdana ai requisiti previsti dall'articolo 226 della direttiva IVA.

Sulle questioni pregiudiziali

22 Con le sue questioni, che devono essere esaminate congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 314 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che osta a che le autorità competenti di uno Stato membro neghino a un soggetto passivo, che abbia ricevuto una fattura sulla quale vi sia menzione tanto del regime del margine quanto dell'esenzione dall'IVA, il diritto di applicare il regime del margine, qualora da una successiva verifica effettuata da dette autorità emerga che il soggetto passivo-rivenditore, fornitore dei beni d'occasione, non aveva effettivamente applicato detto regime alla cessione dei beni di cui trattasi.

23 Preliminarmente, si deve ricordare che il regime d'imposizione del margine di utile realizzato dal soggetto passivo-rivenditore in occasione della cessione di beni d'occasione, quali quelli di cui trattasi nel procedimento principale, costituisce un regime speciale dell'IVA, che deroga al sistema generale della direttiva IVA. Pertanto, l'articolo 314 della citata direttiva, che individua i casi di applicazione di detto regime speciale, deve essere interpretato restrittivamente (v. sentenza del 19 luglio 2012, Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, punti 28 e 29, nonché giurisprudenza ivi citata).

24 Come risulta dagli articoli 314 e 315 della direttiva IVA, il regime del margine consente ad un soggetto passivo-rivenditore di applicare l'IVA solo al margine da lui realizzato in sede di rivendita di beni d'occasione, oggetti d'arte, da collezione e/o d'antiquariato, acquisiti presso uno dei soggetti di cui all'articolo 314, lettere da a) a d), della direttiva IVA, laddove detto margine è pari alla differenza tra il prezzo di vendita chiesto dal soggetto passivo-rivenditore per il bene e il prezzo di acquisto.

25 L'obiettivo del regime del margine, come si evince dal considerando 51 della direttiva IVA, è di evitare la doppia imposizione e le distorsioni di concorrenza tra soggetti passivi nel settore dei beni d'occasione, oggetti d'arte, da collezione e/o d'antiquariato (v., in tal senso, sentenza del 3 marzo 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, punto 47 e giurisprudenza ivi citata).

26 Assoggettare ad imposta, per l'intero suo prezzo, la cessione di beni d'occasione, oggetti d'arte, da collezione e/o d'antiquariato, da parte di un soggetto passivo-rivenditore, allorché il prezzo al quale quest'ultimo ha acquistato detto bene incorpora un importo di IVA assolto a monte da una persona appartenente ad una delle categorie individuate all'articolo 314, lettere da a) a d), di detta direttiva, e che né tale persona, né il soggetto passivo-rivenditore sono stati in grado di detrarre, produrrebbe in effetti una siffatta doppia imposizione (v., in tal senso, sentenza del 3 marzo 2011, Auto Nikolovi, C-203/10, EU:C:2011:118, punto 48 e giurisprudenza ivi citata).

27 Le condizioni che devono essere rispettate perché ad un soggetto passivo sia permesso applicare il regime del margine sono previste all'articolo 314 della direttiva IVA. Detto articolo, oltre a precisare i tipi di beni che un soggetto passivo-rivenditore può cedere applicando il regime del margine, stabilisce, ai punti da a) a d), l'elenco dei soggetti ai quali tale soggetto passivo-rivenditore deve rivolgersi per

acquistare i beni in questione in modo da poter applicare il regime del margine. Tali diversi soggetti hanno in comune il fatto di non aver potuto in alcun modo detrarre l'imposta pagata a monte all'atto dell'acquisto dei beni di cui trattasi e hanno, di conseguenza, sopportato integralmente l'imposta stessa (v., in tal senso, sentenza del 19 luglio 2012, Bawaria Motors, C-160/11, EU:C:2012:492, punto 37).

28 Nel caso di specie, si evince dalla decisione di rinvio che sulle fatture che la Litdana ha ricevuto dalla Handicare Auto vi era menzione tanto del regime del margine quanto dell'esenzione dall'IVA. Così, sulla fattura n. 96681, contenuta nel fascicolo trasmesso alla Corte, e che costituisce un modello di fattura emessa dalla Handicare Auto per le cessioni di beni di cui al procedimento principale, sono presenti, oltre alle menzioni relative alla data di emissione della fattura, al numero di identificazione IVA con il quale la Handicare Auto ha effettuato la cessione dei beni, al nome completo e all'indirizzo di tale società, alla quantità e natura dei beni ceduti, al prezzo unitario, al prezzo «*Total DKK*», all'importo dell'IVA pari a «0» e all'importo «*Total DKK incl. VAT*», le menzioni «*Sezioni 69-71*» e « *Free of VAT*».

29 Si evince dalla decisione di rinvio che l'indicazione della menzione che compariva sulle fatture emesse dalla Handicare Auto per quanto concerne l'applicazione del margine di utile non era corretta, in quanto è emerso, in seguito ad un controllo effettuato dalle autorità tributarie, che la Handicare Auto non aveva effettivamente applicato detto regime alla cessione di veicoli d'occasione di cui trattasi. Dette autorità ne hanno dedotto che la Litdana non aveva il diritto di applicare il regime del margine, non essendo soddisfatti i requisiti per l'applicazione dello stesso, ragion per cui le citate autorità hanno successivamente chiesto alla Litdana di versare l'importo dell'IVA applicabile.

30 A tale riguardo, si deve constatare che l'ipotesi di applicazione del regime del margine prevista all'articolo 314, lettera d), della direttiva IVA è subordinata alla condizione che i beni di cui a detto articolo siano ceduti al soggetto passivo da parte di un altro soggetto-rivenditore che aveva applicato il regime speciale alla cessione, condizione che, nel caso di specie, non sussisteva. Inoltre, dalle informazioni contenute nella decisione di rinvio non emerge in alcun modo che la situazione di cui al procedimento principale potesse rientrare in uno degli altri casi di applicazione di detto regime previsti al citato articolo 314.

31 Si deve ricordare, in tale contesto, che la Corte ha più volte dichiarato che i singoli non possono avvalersi, nel contesto di un'evasione o di un abuso, delle norme del diritto dell'Unione (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 43).

32 La Corte ne ha dedotto, innanzitutto, nell'ambito della consolidata giurisprudenza relativa al diritto alla detrazione dell'IVA previsto dalla direttiva IVA, che spetta alle autorità e ai giudici nazionali negare il beneficio del diritto alla detrazione se risulta, alla luce di elementi oggettivi, che detto diritto è invocato nel contesto di un'evasione o di un abuso. In secondo luogo, ha dichiarato che la conseguenza di un abuso o di un'evasione si ripercuote, in linea di principio, anche sul beneficio del diritto all'esenzione per una cessione intracomunitaria (v., in tal senso, sentenza del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punto 54). La Corte ha infine dichiarato che, nei limiti in cui un diniego eventuale del beneficio di un diritto derivante dalla direttiva IVA riflette il principio generale secondo il quale nessuno può beneficiare, nel contesto di un abuso o di un'evasione, dei diritti derivanti dall'ordinamento giuridico dell'Unione, un siffatto diniego spetta, in generale, alle autorità e ai giudici nazionali, qualunque sia il diritto in materia di IVA interessato dall'evasione, ivi compreso, pertanto, il diritto a rimborso dell'IVA (v., in tal senso, 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 46).

33 Secondo una consolidata giurisprudenza, ciò si verifica non solo quando un'evasione tributaria è commessa dallo stesso soggetto passivo, ma anche quando un soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare, tramite l'operazione di cui trattasi, ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuto a monte o a valle

nella catena di cessione (v., in materia di diritto alla detrazione, sentenza del 6 dicembre 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punti da 38 a 40; in materia di diritto all'esenzione di una cessione intracomunitaria, sentenza del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punto 54, e, in materia di rimborso dell'IVA, 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, punti 49 e 50).

34 Quindi, non è contrario al diritto dell'Unione esigere che un operatore agisca in buona fede e adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare ad un'evasione tributaria (sentenza del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punto 48 e giurisprudenza ivi citata).

35 Non è invece compatibile con il regime del diritto a detrazione previsto dalla direttiva IVA sanzionare, con il diniego di tale diritto, un soggetto passivo che non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l'operazione interessata si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore, o che un'altra operazione nell'ambito della catena di fornitura, anteriore o posteriore a quella realizzata da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell'IVA. Infatti, l'istituzione di un sistema di responsabilità oggettiva andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario (sentenza del 6 dicembre 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punti 41 e 42, nonché giurisprudenza ivi citata).

36 Di conseguenza, anche se non sono soddisfatte tutte le condizioni materiali in presenza delle quali sorge il diritto all'esenzione dall'IVA di una cessione intracomunitaria o alla detrazione dell'IVA, la Corte ha dichiarato che il beneficio di tale diritto non può essere negato ad un soggetto passivo che abbia agito in buona fede e abbia adottato tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare ad un'evasione tributaria (v., in tal senso, sentenze del 27 settembre 2007, Teleos e a., C-409/04, EU:C:2007:548, punto 68, nonché del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punti da 47 a 50 e 55).

37 Le considerazioni richiamate ai punti da 32 a 35 della presente sentenza rilevano in caso di diniego da parte delle autorità o dei giudici nazionali del beneficio del diritto di applicare il regime del margine, di cui all'articolo 314 della direttiva IVA, elemento su cui concordano tutte le parti e gli interessati che hanno presentato osservazioni dinanzi alla Corte.

38 Secondo la giurisprudenza della Corte, la determinazione delle misure che, in un caso di specie, possono essere ragionevolmente imposte ad un soggetto passivo che intenda esercitare un diritto conferito dalla direttiva IVA perché questi si assicuri che le sue operazioni non si iscrivano in un'evasione commessa da un operatore a monte dipende, essenzialmente, dalle circostanze di detto caso di specie (v., per analogia, sentenze del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punti 53, 54 e 59, nonché del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, EU:C:2012:547, punto 53).

39 Qualora sussistano indizi che consentono di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasione, un operatore accorto potrebbe, secondo le circostanze del caso di specie, vedersi obbligato ad assumere informazioni su un altro operatore, presso il quale prevede di acquistare beni o servizi, al fine di sincerarsi della sua affidabilità (v., per analogia, sentenza del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 60).

40 Tuttavia, l'amministrazione fiscale non può esigere in maniera generale che il soggetto passivo il quale intende esercitare il diritto di applicare il regime del margine, da un lato – al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità o evasione a livello degli operatori a monte – verifichi, segnatamente, che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio di tale diritto abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA, o, dall'altro lato, che il suddetto soggetto passivo disponga di documenti a tale riguardo (v., per analogia, sentenza del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 61).

41 Spetta infatti, in linea di principio, alle autorità tributarie effettuare i controlli necessari presso gli operatori al fine di rilevare irregolarità e evasioni in materia di IVA nonché infliggere sanzioni all'operatore che ha commesso dette irregolarità o evasioni (v., per analogia, sentenza del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 62).

42 Pertanto, la questione se la Litdana abbia agito in buona fede e abbia adottato tutte le misure che le si potevano ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che le operazioni effettuate non la conducessero a partecipare ad un'evasione tributaria appartiene alla competenza del giudice del rinvio, alla luce dei principi contenuti ai punti da 38 a 41 della presente sentenza.

43 Tra gli elementi e le circostanze di fatto che il giudice del rinvio può prendere in considerazione a tal proposito può esservi, in particolare, il fatto che non è dimostrato che la Litdana sapesse che la Handicare Auto non aveva efficacemente applicato il regime del margine alle cessioni di cui al procedimento principale. In ogni caso, tale elemento non si evince in alcun modo dalla decisione di rinvio.

44 Quanto alla questione se la Litdana abbia adottato tutte le misure necessarie al fine di assicurarsi che le operazioni effettuate non la coinvolgessero in un'evasione tributaria, il giudice del rinvio, nell'ambito della sua valutazione complessiva, potrà in particolare prendere in considerazione il fatto che le cessioni di cui al procedimento principale parevano iscriversi in una relazione commerciale di lunga durata tra la Litdana e la Handicare Auto, nel cui contesto la Litdana, in passato, si è preoccupata di verificare, presso le autorità tributarie, il significato della menzione «*Sections 69-71*» di cui alle fatture emesse dalla Handicare Auto ricevendo conferma da dette autorità che le fatture sulle quali compariva tale menzione costituivano una prova sufficiente, che consentiva alla ricorrente di applicare il regime del margine. Orbene, in tali circostanze, sarebbe contrario al principio di proporzionalità chiedere al soggetto passivo di verificare sistematicamente, per ogni cessione, che il fornitore abbia effettivamente applicato il regime del margine, quantomeno quando non vi sia alcun indizio che faccia sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasione ai sensi del punto 39 della presente sentenza.

45 Quanto alla questione se, nel procedimento principale, vi siano indizi che facciano sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasione, si deve rilevare che il governo lituano ha ammesso in udienza, in risposta ad un quesito posto dalla Corte, che la mera indicazione della menzione «*Sections 69-71*» di cui alle fatture ricevute dalla Litdana non costituisce, da sola, un indizio che avrebbe dovuto far sorgere nella ricorrente il sospetto che vi fossero irregolarità o evasione. Per detto governo, è la simultanea apposizione sulle fatture delle menzioni «*Sections 69-71*» e «*Free of VAT*» a costituire un indice dell'esistenza di irregolarità o di evasione, ai sensi del punto 39 della presente sentenza.

46 A tal proposito, se è pur vero che tale doppia menzione non è priva di ambiguità, in quanto pare rinviare sia alle regole per l'assoggettamento a imposta della cessione in base al margine del rivenditore sia a quelle che esentano il rivenditore dall'IVA, va tuttavia rilevato, come fatto dalla Commissione europea, che non è pacifico che la citata doppia menzione sia idonea a far sorgere in un operatore accorto, ma non esperto in materia di IVA, il sospetto dell'esistenza di irregolarità o di evasione commesse da un operatore a monte. Non è infatti escluso che il soggetto passivo possa interpretare detta doppia menzione quale conferma del fatto che la cessione sia stata effettuata, ai sensi dell'articolo 314, lettera d), della direttiva IVA, da un altro soggetto passivo-rivenditore, in quanto sulla cessione effettuata da tale altro soggetto passivo-rivenditore era stata applicata l'IVA in conformità al regime del margine. Tanto la menzione relativa all'esenzione dall'IVA quanto quella relativa al regime del margine che compaiono sulle fatture di cui al procedimento principale potrebbero parimenti essere interpretate dal soggetto passivo, come rilevato dalla Litdana all'udienza, quale conferma del fatto che vada assoggettato a imposta solo il margine del rivenditore, con esenzione del valore dei beni interessati, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

47 Inoltre, salva verifica da parte del giudice del rinvio, la menzione «*Free of VAT*», unita alle menzioni « *Sections 69-71*» e «*Total DKK incl. VAT*», che compare su dette fatture, potrebbe anche essere interpretata dal soggetto passivo quale conferma del fatto che, nell'ambito dell'applicazione del regime del margine, il beneficiario, ai sensi dell'articolo 323 della direttiva IVA, non può detrarre l'imposta assolta a monte in sede di acquisto dei beni in questione, o anche del fatto che si tratti di cessioni sottoposte al citato regime, nell'ambito del quale, ai sensi dell'articolo 325 della citata direttiva, le fatture emesse da parte del soggetto passivo-rivenditore non possono far figurare separatamente l'IVA riferita alle cessioni.

48 Alla luce delle considerazioni che precedono, si deve rispondere alle questioni sollevate dichiarando che l'articolo 314 della direttiva IVA dev'essere interpretato nel senso che osta a che le autorità competenti di uno Stato membro neghino a un soggetto passivo, che abbia ricevuto una fattura sulla quale vi è menzione tanto del regime del margine quanto dell'esenzione dall'IVA, il diritto di applicare il regime del margine, anche qualora da una successiva verifica effettuata da dette autorità emerga che il soggetto passivo-rivenditore, fornitore dei beni d'occasione, non aveva effettivamente applicato detto regime alla cessione dei beni di cui trattasi, a meno che le autorità competenti non dimostrino che il soggetto passivo non ha agito in buona fede o non ha adottato tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo coinvolga in un'evasione tributaria, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Sulle spese

49 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Nona Sezione) dichiara:

L'articolo 314 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, dev'essere interpretato nel senso che osta a che le autorità competenti di uno Stato membro neghino a un soggetto passivo, che abbia ricevuto una fattura sulla quale vi sia menzione tanto del regime del margine quanto dell'esenzione dall'imposta sul valore aggiunto (IVA), il diritto di applicare il regime del margine, anche qualora da una successiva verifica effettuata da dette autorità emerga che il soggetto passivo-rivenditore, fornitore dei beni d'occasione, non aveva effettivamente applicato detto regime alla cessione dei beni di cui trattasi, a meno che le autorità competenti non dimostrino che il soggetto passivo non ha agito in buona fede o che non ha adottato tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo coinvolga in un'evasione tributaria, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Firme