Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

6 settembre 2012 *

«Fiscalità — IVA — Direttiva 2006/112/CE — Articolo 9 — Nozione di "soggetto passivo" — Diritto a detrazione — Diniego — Principio della neutralità fiscale — Emittente della fattura radiato dal registro degli imprenditori individuali — Emittente della fattura che non ha adempiuto l'obbligo di dichiarare i suoi dipendenti all'amministrazione finanziaria — Obbligo del soggetto passivo di assicurarsi del comportamento regolare dell'emittente della fattura verso l'amministrazione finanziaria»

Nella causa C-324/11,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dalla Legfelsőbb Bíróság (Ungheria), con decisione del 21 aprile 2011, pervenuta in cancelleria il 29 giugno 2011, nel procedimento

Gábor Tóth

contro

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. K. Lenaerts, presidente di sezione, dal sig. J. Malenovský, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta, dai sigg. G. Arestis e T. von Danwitz (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. P. Mengozzi

cancelliere: sig. A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

— per G. Tóth, da M. G. Patakiné Schneider, ügyvéd;

— per il governo ungherese, da M. Fehér e da K. Szíjjártó, in qualità di agenti;

— per la Commissione europea, da V. Bottka e A. Sipos, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

* Lingua processuale: l'ungherese.

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1).

2 Tale domanda è stata presentata nel contesto di una controversia tra il sig. Tóth e la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-magyarországi Regionális Adó Főigazgatósága (Direzione regionale delle imposte dell'Ungheria del nord, rientrante nell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane), che succede giuridicamente all'Adó- és Pénzügyi Ellenőrzési Hivatal Hatósági Főosztály Észak-magyarországi Kihelyezett Hatósági Osztály (Ufficio tributario locale, appartenente all'ufficio tributario della regione Nord-Ungheria, dipendente dall'amministrazione finanziaria e dall'Intendenza di finanza), in merito al diniego di quest'ultima di riconoscere la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») versata a monte su operazioni considerate sospette.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della direttiva 2006/112 assoggetta all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso sul territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisca in quanto tale.

4 L'articolo 9, paragrafo 1, di tale direttiva così dispone:

«Si considera "soggetto passivo" chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

Si considera "attività economica" ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate (…)».

5 Ai sensi dell'articolo 167 della stessa direttiva, che figura al titolo X della medesima, intitolato «Detrazioni», al capo 1, dal canto suo intitolato «Origine e portata del diritto a detrazione», «il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».

6 L'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112 prevede che il soggetto passivo è legittimato, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, nella misura in cui i beni e i servizi siano impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, a detrarre dall'importo dell'imposta di cui sia debitore l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli siano stati o gli saranno ceduti e per i servizi che gli siano stati o gli saranno resi da un altro soggetto passivo.

7 L'articolo 178 di detta direttiva, che figura allo stesso titolo X, capo 4, recante il titolo «Modalità di esercizio del diritto a detrazione», così recita:

«Per poter esercitare il diritto a detrazione, il soggetto passivo deve soddisfare le condizioni seguenti:

a) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera a), relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, essere in possesso di una fattura redatta conformemente agli articoli da 220 a 236 e agli articoli 238, 239 e 240;

(...)».

8 A termini dell'articolo 213, paragrafo 1, primo comma, della stessa direttiva, che figura nel suo titolo XI, intitolato «Obblighi dei soggetti passivi e di alcune persone non soggetti passivi», capo 2, a sua volta intitolato «Identificazione», ogni soggetto passivo deve dichiarare l'inizio, la variazione e la cessazione della propria attività in qualità di soggetto passivo.

9 L'articolo 220, punto 1, della direttiva 2006/112, collocato nel medesimo titolo XI, capo 3, intitolato «Fatturazione», dispone che ogni soggetto passivo assicura che sia emessa da lui stesso, dall'acquirente o dal destinatario o, in suo nome e per suo conto, da un terzo, una fattura per le cessioni di beni o le prestazioni di servizi effettuate nei confronti di un altro soggetto passivo o di un ente non soggetto passivo.

10 L'articolo 226 della direttiva 2006/112 elenca le sole indicazioni che, fatte salve le disposizioni speciali previste dalla direttiva medesima, devono figurare obbligatoriamente, ai fini dell'IVA, nelle fatture emesse in applicazione delle disposizioni di cui agli articoli 220 e 221 di tale direttiva.

11 L'articolo 273 di detta direttiva, collocato nello stesso titolo XI, capo 7, intitolato «Disposizioni varie», così dispone:

«Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

Gli Stati membri non possono avvalersi della facoltà di cui al primo comma per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti al capo 3».

Diritto ungherese

12 L'articolo 32, paragrafo 1, lettera a), della legge LXXIV del 1992, relativa all'imposta sul valore aggiunto (az általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. törvény, *Magyar Közlöny* 1992/128; in prosieguo: la «legge in materia di IVA»), prevede che il soggetto passivo è legittimato a detrarre dall'importo dell'imposta che è tenuto a pagare l'importo di quella addebitatogli da un altro soggetto passivo in occasione di una cessione di beni o di una prestazione di servizi.

13 A termini dell'articolo 35, paragrafo 1, lettera a), di detta legge, salva contraria disposizione della legge in materia tributaria, il diritto a detrazione può essere esercitato soltanto a condizione di disporre di documenti affidabili che dimostrino l'importo dell'imposta contabilizzata a monte. Sono considerati tali le fatture, le fatture semplificate e i documenti che tengono luogo di fattura, redatti a nome del soggetto passivo.

14 L'articolo 44, paragrafo 5, della legge in materia di IVA così dispone:

«L'emittente della fattura o della fattura semplificata è responsabile dell'autenticità delle informazioni ivi contenute. I diritti collegati all'imponibilità del soggetto passivo che figura, nel titolo, quale acquirente non possono essere posti in discussione qualora quest'ultimo abbia adottato, con riguardo all'evento generatore dell'imposta, tutte le precauzioni necessarie, tenuto conto delle circostanze della cessione dei beni o della prestazione dei servizi».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

15 Nel 2007, il sig. Tóth effettuava lavori di costruzione per taluni soggetti passivi avvalendosi, in parte, di subappaltanti e, segnatamente, dell'imprenditore individuale M. L. I contratti conclusi tra quest'ultimo e il sig. Tóth prevedevano l'obbligo per il subappaltante di tenere un giornale di cantiere e di redigere un certificato di esecuzione dei lavori. Secondo i giornali di cantiere, M. L. impiegava dalle otto alle quattordici persone nel cantiere. La certificazione dei lavori aveva luogo al momento della loro consegna dal sig. Tóth ai suoi clienti. M. L. emetteva per i lavori di cui trattasi 20 fatture che il sig. Tóth accettava e iscriveva nella propria contabilità e nelle proprie dichiarazioni fiscali. Il sig. Tóth afferma di aver saldato le fatture in contanti.

16 M. L. non assolveva i propri obblighi fiscali a partire dal 2003. Egli non aveva neppure proceduto alla dichiarazione dei suoi dipendenti presso l'amministrazione finanziaria, né a titolo di impiego principale, né a titolo di impiego temporaneo. Con decisione definitiva del 20 giugno 2007, l'autorità municipale competente revocava a M. L. la licenza di imprenditore individuale di cui quest'ultimo era titolare.

17 L'amministrazione finanziaria ha iscritto a carico del sig. Tóth un supplemento di IVA per un importo di HUF 5 600 000 per il 2007, con la motivazione che l'imposta contenuta nelle fatture emesse da M. L. non poteva essere detratta, dato che, a partire dal 20 giugno 2007, quest'ultimo non poteva più essere qualificato come soggetto passivo e che, pertanto, egli non poteva più, dopo tale data, emettere fatture valide. Inoltre, una parte delle fatture emesse da M. L. recherebbe una data anteriore a quella di acquisto di cui al blocco delle relative fatture, vale a dire il 7 settembre 2007. Infine, il sig. Tóth avrebbe omesso di informarsi in merito al titolo in base al quale le persone che svolgevano il lavoro erano presenti sul cantiere.

18 Tale decisione veniva confermata, in seguito al reclamo proposto dal sig. Tóth, dalla decisione dell'8 gennaio 2010 della resistente nel procedimento principale. Quest'ultima riteneva, segnatamente, che, al momento dell'emissione di 16 delle 20 fatture di cui trattasi, M. L. non possedesse più lo status di soggetto passivo e che, pertanto, non fosse più legittimato a scaricare a valle l'imposta. Il fatto che, nel corso dell'anno di cui trattasi, il suo numero di identificazione fiscale non fosse ancora stato radiato dal registro dell'amministrazione finanziaria sarebbe, al riguardo, privo di rilievo.

19 Con una decisione del 9 giugno 2010, la Nógrád Megyei Bíróság (Corte dipartimentale di Nógrád) respingeva il ricorso proposto dal sig. Tóth contro la decisione della resistente nel procedimento principale. Tale rigetto risultava basato sul rilievo che lo status di soggetto passivo di M. L. era cessato il 20 giugno 2007 e che, per questa ragione, quest'ultimo non era più legittimato a scaricare l'IVA a valle. Per quanto riguarda le fatture emesse da M. L. prima di tale data, detto giudice rilevava che quest'ultimo non disponeva di lavoratori dichiarati o temporanei, in modo che non risulta dimostrato che i lavori di cui trattasi siano stati effettuati proprio da questi. Inoltre, il sig. Tóth non avrebbe verificato se il servizio menzionato sulla fattura fosse stato effettivamente fornito dall'emittente della fattura stessa né se le persone che effettuavano il lavoro sul cantiere fossero lavoratori dipendenti o temporanei impiegati da M. L.

20 Il sig. Tóth impugnava tale decisione di rigetto della Nógrád Megyei Bíróság dinanzi al giudice del rinvio. Quest'ultimo dubita, da una parte, che il diritto a detrazione possa subire limitazioni in ragione del fatto che l'emittente della fattura sia stato radiato dal registro degli imprenditori. Dall'altra, tale giudice si chiede se è possibile ritenere che il sig. Tóth fosse a conoscenza o avrebbe dovuto essere a conoscenza del fatto che prendeva parte ad un'operazione rientrante in una frode all'IVA, ai sensi del punto 59 della sentenza del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, Racc. pag. I-6161), considerato che non si è preoccupato di sapere se le persone che eseguivano il lavoro si trovassero in rapporti giuridici con l'emittente della fattura.

21 La Legfelsőbb Bíróság (Corte Suprema), ritenendo che la soluzione della controversia dinanzi ad esso pendente richieda un'interpretazione del diritto dell'Unione, ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se osti al principio di neutralità fiscale (articolo 9 della direttiva [2006/112]) l'interpretazione giuridica che esclude l'esercizio del diritto alla detrazione per il destinatario della fattura ove la licenza di imprenditore individuale di colui che ha emesso la fattura sia stata revocata dal segretario comunale prima dell'adempimento del contratto o dell'emissione della fattura.

2) Il fatto che l'imprenditore individuale che ha emesso la fattura non abbia dichiarato i lavoratori dallo stesso occupati (cd. «lavoro nero») e che, per questo motivo, l'amministrazione finanziaria abbia constatato che tale imprenditore «non dispone di lavoratori dichiarati» possa impedire, in considerazione del principio di neutralità fiscale, l'esercizio del diritto alla detrazione del destinatario della fattura.

3) Se si possa considerare negligenza da parte del destinatario della fattura il fatto di non aver verificato l'esistenza di un rapporto giuridico tra i lavoratori occupati nel luogo di espletamento delle loro prestazioni e il soggetto emittente la fattura né se quest'ultimo abbia adempiuto ai propri obblighi fiscali di dichiarazione o altri obblighi esistenti nei riguardi di quei lavoratori. Se si possa considerare che questo comportamento costituisce un fatto oggettivo atto a provare che il destinatario della fattura sapeva o doveva sapere di essere coinvolto in un'operazione diretta a frodare l'IVA.

4) Tenuto conto del principio di neutralità fiscale, se il giudice nazionale possa prendere in considerazione le circostanze precedentemente menzionate qualora, in esito alle proprie valutazioni complessive relative alle circostanze medesime, sia giunto alla conclusione che l'operazione economica non ha avuto luogo tra i soggetti figuranti nella fattura».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione

22 Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se la direttiva 2006/112 e il principio di neutralità fiscale debbano essere interpretati nel senso che ostino a che l'amministrazione finanziaria neghi ad un soggetto passivo il diritto di detrarre l'IVA dovuta o assolta per i servizi ad esso forniti, in base al rilievo che la licenza di imprenditore individuale dell'emittente della fattura sia stata revocata prima che quest'ultimo abbia fornito i servizi di cui trattasi o abbia emesso la fattura corrispondente.

23 Secondo giurisprudenza costante, il diritto spettante ai soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o assolta per i beni da essi acquistati e per i servizi da essi ricevuti a monte costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA attuato dalla normativa dell'Unione (v., in particolare, sentenze del 25 ottobre 2001, Commissione/Italia, C-78/00, Racc. pag. I-8195, punto 28; del 10 luglio 2008, Sosnowska, C-25/07, Racc. pag. I-5129, punto 14, nonché del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, punto 37).

24 Come la Corte ha ripetutamente sottolineato, il diritto a detrazione previsto dagli articoli 167 e seguenti della direttiva 2006/112 costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. In particolare, tale diritto si esercita immediatamente per la totalità delle imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte (v., segnatamente, sentenze del 21 marzo 2000, Gabalfrisa e a., da C-110/98 a C-147/98, Racc. pag. I-1577, punto 43; Kittel e Recolta Recycling, cit., punto 47, nonché Mahagében e Dávid, cit., punto 38).

25 Il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, in tal modo, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati delle dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (v., segnatamente, sentenze Gabalfrisa e a., cit., punto 44; 21 febbraio 2006, Halifax e a., C-255/02, Racc. pag. I-1609, punto 78, nonché Mahagében e Dávid, cit., punto 39).

26 Riguardo alle circostanze sostanziali richieste per il sorgere del diritto a detrazione, dall'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112 risulta che i beni o servizi invocati a base di tale diritto devono essere utilizzati a valle dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta e che, a monte, i detti beni o servizi devono essere forniti da un altro soggetto passivo.

27 Con riferimento al procedimento principale, dalla decisione di rinvio risulta che è pacifico che i servizi di cui trattasi sono stati utilizzati a valle dal ricorrente del procedimento principale ai fini delle sue operazioni soggette ad imposta.

28 Quanto allo status di soggetto passivo dell'emittente della fattura relativa a tali servizi, occorre ricordare la definizione di tale nozione di cui all'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112.

29 Secondo il primo comma di tale disposizione, si considera «soggetto passivo» chiunque eserciti, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati dell'attività medesima. In forza del secondo comma della stessa disposizione, si considerano «attività economiche» tutte le attività del produttore, di commerciante o di prestatore di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle delle professioni liberali o assimilate.

30 Ne deriva che la nozione di «soggetto passivo» viene definita in modo ampio, sulla base di circostanze di fatto. Per contro, non risulta da detto articolo 9, paragrafo 1, che lo status di soggetto passivo dipenda da una qualsivoglia autorizzazione o licenza concessa dall'amministrazione ai fini dell'esercizio di un'attività economica.

31 Certo, l'articolo 213, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112 dispone che ogni soggetto passivo deve dichiarare l'inizio, il cambiamento e la cessazione della propria attività in qualità di soggetto passivo. Tuttavia, malgrado l'importanza per il buon funzionamento del sistema dell'IVA che tale dichiarazione riveste, quest'ultima non può costituire una condizione supplementare richiesta ai fini del riconoscimento dello status di soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della stessa direttiva, dato che detto articolo 213 compare al titolo XI della stessa, nel capo 2, intitolato «Identificazione».

32 Inoltre, la Corte ha già statuito che un'eventuale inadempimento da parte del prestatore di servizi dell'obbligo di dichiarare l'inizio della sua attività imponibile non può rimettere in discussione il diritto a detrazione spettante al destinatario dei servizi forniti per quanto riguarda l'IVA pagata per essi. Pertanto, detto destinatario beneficia del diritto a detrazione anche qualora il prestatore dei servizi sia un soggetto passivo che non è registrato ai fini dell'IVA, qualora le fatture relative ai servizi forniti presentino tutte le informazioni richieste dall'articolo 226 della direttiva 2006/112 e, in particolare, quelle necessarie per l'identificazione della persona che le ha emesse e della natura di tali servizi (v. sentenza del 22 dicembre 2010, Dankowski, C-438/09, Racc. pag. I-14009, punti 33, 36 e 38).

33 Ne deriva che l'amministrazione finanziaria non può negare il diritto a detrazione in base al rilievo che l'emittente della fattura non dispone più della licenza di imprenditore individuale e che, quindi, egli non è più legittimato ad utilizzare il proprio numero di identificazione fiscale, qualora tale fattura presenti tutte le informazioni previste dall'articolo 226 della direttiva 2006/112.

34 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla prima questione dichiarando che la direttiva 2006/112 e il principio di neutralità fiscale devono essere interpretati nel senso che ostano a che l'amministrazione finanziaria neghi ad un soggetto passivo il diritto di detrarre l'IVA dovuta o assolta per servizi fornitigli, in base all'unico rilievo che la licenza di imprenditore individuale sia stata revocata all'emittente della fattura prima che egli abbia fornito i servizi di cui trattasi o abbia emesso la fattura corrispondente, qualora quest'ultima presenti tutte le informazioni richieste dall'articolo 226 di tale direttiva e, in particolare, quelle necessarie all'identificazione della persona che l'ha emessa e della natura dei servizi forniti.

Sulla seconda questione

35 Con tale questione, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se la direttiva 2006/112 e il principio di neutralità fiscale debbano essere interpretati nel senso che ostano a che l'amministrazione finanziaria neghi ad un soggetto passivo il diritto alla detrazione dell'IVA dovuta o assolta per servizi fornitigli, in base al rilievo che l'emittente della fattura relativa a tali servizi non ha dichiarato i lavoratori alle proprie dipendenze.

36 La presente questione, facendo riferimento ad un prestatore di servizi che ha commesso l'irregolarità consistente nell'omettere di dichiarare i lavoratori alle proprie dipendenze, in modo che questi ultimi abbiano espletato lavoro non dichiarato nel fornire i servizi di cui trattasi, contempla una situazione analoga a quella oggetto del procedimento principale nella causa C-142/11, sfociata nella citata sentenza Mahagében e Dávid.

37 In tale sentenza, la Corte si è basata, da una parte, sui principi che disciplinano il diritto a detrazione e, dall'altra, sulla giurisprudenza relativa al diniego del beneficio dei diritti invocati in modo abusivo o fraudolento (v. sentenza Mahagében e Dávid, cit., punti 37-42 e 46-48).

38 Su tale base, la Corte ha concluso che la direttiva 2006/112 osta ad una prassi nazionale in forza della quale l'amministrazione finanziaria neghi ad un soggetto passivo il diritto alla detrazione dell'IVA, per il fatto che l'emittente della fattura correlata ai servizi forniti abbia commesso irregolarità, senza che tale amministrazione dimostri, alla luce di elementi obiettivi, che il soggetto passivo interessato sapesse o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata per giustificare il diritto a detrazione si inscriveva in una frode commessa da tale emittente o da un altro operatore, intervenuta a monte nella catena delle prestazioni (v. sentenza Mahagében e Dávid, cit., punto 50).

39 Pertanto, occorre rispondere alla seconda questione dichiarando che la direttiva 2006/112 deve essere interpretata nel senso che essa osta a che l'amministrazione finanziaria neghi ad un soggetto passivo il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per servizi fornitigli, per il fatto che l'emittente della fattura correlata a tali servizi non abbia dichiarato i lavoratori alle sue dipendenze, senza che tale amministrazione dimostri, alla luce di elementi obiettivi, che detto soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto alla detrazione si inscriveva nell'ambito di una frode commessa da tale emittente oppure da un altro operatore intervenuto a monte nella catena delle prestazioni.

Sulla terza questione

40 Con la sua terza questione, il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se la direttiva 2006/112 debba essere interpretata nel senso che il fatto che il soggetto passivo non abbia verificato se i lavoratori impiegati sul cantiere si trovassero in rapporti giuridici con l'emittente della fattura oppure se tale emittente avesse dichiarato detti lavoratori costituisca una circostanza obiettiva idonea a consentire di concludere che il destinatario della fattura sapeva o doveva sapere che partecipava ad un'operazione inscritta in una frode all'IVA.

41 Detta questione verte su una situazione analoga a quella oggetto del procedimento principale della causa C-80/11, sfociata nella citata sentenza Mahagében e Dávid.

42 Ai punti 53 e 54 di detta sentenza, la Corte ha, anzitutto, ricordato la giurisprudenza secondo cui gli operatori che prendono ogni misura che può esser loro ragionevolmente richiesta per assicurarsi che le loro operazioni non siano inscritte nel quadro di una frode, che si tratti di una frode all'IVA oppure di altre frodi, devono poter fare affidamento sulla liceità di tali operazioni senza rischiare di perdere il loro diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte. Inoltre, ai punti 55-57 e 62-65 della stessa sentenza, la Corte ha tenuto conto, rispettivamente, dell'articolo 273 della direttiva 2006/112 e del fatto che spetta, in linea di principio, all'amministrazione finanziaria effettuare i controlli necessari presso i soggetti passivi al fine di rilevare irregolarità e frodi all'IVA, nonché infliggere sanzioni al soggetto passivo che abbia commesso tali irregolarità o frodi.

43 La Corte ha concluso, su questa base, che la direttiva 2006/112 osta ad una prassi nazionale in forza della quale l'amministrazione finanziaria neghi il diritto a detrazione per il fatto che il soggetto passivo non si sia assicurato che l'emittente della fattura, correlata ai beni a titolo dei quali l'esercizio del diritto a detrazione viene richiesto, avesse lo status di soggetto passivo, che esso disponesse dei beni di cui trattasi e fosse in grado di cederli, e che avesse soddisfatto i suoi obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA, benché ricorrano i presupposti formali e sostanziali previsti dalla direttiva 2006/112 per l'esercizio del diritto a detrazione e sebbene il soggetto passivo non disponga di elementi idonei a giustificare il sospetto dell'esistenza di irregolarità o di frodi nella sfera del suddetto emittente (v. sentenza Mahagében e Dávid, cit., punto 66).

44 Tale conclusione, relativa ad una cessione di beni, si applica anche nel caso di prestazioni di servizi per quanto attiene alla questione se si possa ritenere che il soggetto passivo sapesse o avrebbe dovuto sapere che la prestazione invocata a fondamento del proprio diritto a detrazione si inscriveva in una frode commessa dall'emittente della fattura, non avendo verificato se l'emittente della fattura disponesse del personale necessario per poter fornire i servizi de quibus, se tale emittente avesse soddisfatto i suoi obblighi di dichiarazione relativi a detto personale e se il personale di tale emittente avesse effettuato i lavori di cui trattasi.

45 Di conseguenza, occorre rispondere alla terza questione dichiarando che la direttiva 2006/112 deve essere interpretata nel senso che il fatto che il soggetto passivo non abbia verificato se i lavoratori impiegati sul cantiere si trovassero in rapporti giuridici con l'emittente della fattura o se tale emittente avesse dichiarato detti lavoratori non costituisce una circostanza obiettiva idonea a consentire di concludere che il destinatario della fattura sapeva o doveva sapere di partecipare ad un'operazione inscritta in una frode all'imposta sul valore aggiunto, qualora tale destinatario non disponesse di indizi idonei ad avvalorare il sospetto dell'esistenza di irregolarità o di frodi nella sfera dell'emittente. Pertanto, il diritto a detrazione non può essere negato per tale motivo, allorché ricorrano le condizioni formali e sostanziali previste da detta direttiva per l'esercizio di questo diritto.

Sulla quarta questione

46 Con tale questione il giudice del rinvio chiede, sostanzialmente, se la direttiva 2006/112 e il principio di neutralità fiscale ostino a che esso prenda in considerazione le circostanze indicate nelle prime tre questioni ai fini della conclusione, sulla base di un esame complessivo della totalità delle circostanze della fattispecie, che, di fatto, l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione non è stata realizzata tra le parti menzionate nella fattura.

47 Secondo la decisione di rinvio, è pacifico che il ricorrente del procedimento principale, che intende esercitare il diritto a detrazione, ha lo status di soggetto passivo e che ha fornito lavori di costruzione per altri soggetti passivi e, quindi, una prestazione di servizi imponibile. Dato che tale soggetto passivo

ha effettuato detti lavori non con l'ausilio del proprio personale, ma avvalendosi di subappaltanti, i servizi di cui trattasi gli sono stati forniti da un altro operatore ed egli li ha utilizzati a valle ai fini delle proprie operazioni soggette ad imposta.

48 Inoltre, dalla decisione di rinvio emerge che il ricorrente del procedimento principale ha concluso un contratto con M. L. per la realizzazione dei lavori di cui trattasi e che ha presentato fatture emesse da quest'ultimo, relative a tali lavori e comprendenti tutte le informazioni richieste dalla direttiva 2006/112. La decisione di rinvio non contiene alcuna precisazione idonea a lasciar intendere che il ricorrente del procedimento principale si sarebbe dedicato egli stesso a manipolazioni quali la presentazione di false dichiarazioni o la redazione di fatture irregolari.

49 Ciò premesso, è evidente che la quarta questione riguarda una situazione in cui servizi di cui trattasi sono stati realizzati non dal personale dell'emittente della fattura, bensì da quello di un altro operatore, il che può conseguire sia ad una dissimulazione fraudolenta del prestatore di servizi, sia al semplice ricorso ad un altro subappaltante. Orbene, dalla decisione di rinvio non risulta che tale questione rimetta in discussione la premessa su cui le questioni sub 1)-3) sono fondate, vale a dire che, nel procedimento principale, ricorrono le condizioni formali e sostanziali previste dalla direttiva 2006/112 per il sorgere e per l'esercizio del diritto a detrazione.

50 Certo, qualora l'amministrazione finanziaria fornisca concreti indizi relativi all'esistenza di una frode, né la direttiva 2006/112, né il principio di neutralità fiscale ostano a che il giudice nazionale verifichi, nel contesto di una controversia tra il soggetto passivo e l'amministrazione finanziaria, in merito al diniego del diritto a detrazione, se l'emittente della fattura abbia effettuato egli stesso l'operazione di cui trattasi e a che, a tal fine, detto giudice prenda in considerazione tutte le circostanze della fattispecie, ivi incluse quelle menzionate nelle questioni sub 1)-2) presentate dal giudice del rinvio.

51 Tuttavia, è giocoforza constatare che tale verifica non può rimettere in discussione le considerazioni che costituiscono il fondamento delle risposte fornite alle prime tre questioni, a meno che l'amministrazione finanziaria non dimostri che, alla luce di elementi obiettivi, il soggetto passivo interessato sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata per fondare il diritto alla detrazione si inscriveva in una frode commessa dall'emittente della fattura oppure da un altro operatore, intervenuta a monte della catena delle prestazioni.

52 Tale conclusione risulta avvalorata dalla sentenza del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt (C-271/06, Racc. pag. I-771, punti 27 e 29), concernente l'esenzione dall'IVA relativa ad una cessione di beni in esportazione all'esterno dell'Unione europea, nella quale la Corte ha dichiarato che il fornitore deve poter fare affidamento sulla liceità dell'operazione che intraprende senza rischiare di perdere il proprio diritto all'esenzione dall'IVA, qualora sia impossibilitato a rendersi conto, pur facendo prova di tutta la diligenza di un commerciante avveduto, che in realtà non erano soddisfatte le condizioni per l'esenzione, a causa della falsificazione della prova dell'esportazione presentata dall'acquirente.

53 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla quarta questione dichiarando che, qualora l'amministrazione finanziaria fornisca indizi concreti relativi all'esistenza di una frode, la direttiva 2006/112 e il principio di neutralità fiscale non ostano a che il giudice nazionale verifichi, sulla base di un esame complessivo di tutte le circostanze della specie, se l'emittente della fattura abbia effettuato egli stesso l'operazione de qua. Tuttavia, in una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, il diritto a detrazione può essere negato soltanto qualora l'amministrazione finanziaria abbia accertato, alla luce di elementi obiettivi, che il destinatario della fattura sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si inscriveva in una frode commessa da detto emittente oppure da un altro operatore intervenuto a monte della catena delle prestazioni.

Sulle spese

54 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 (Terza Sezione) dichiara:

1) **La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, e il principio di neutralità fiscale devono essere interpretati nel senso che ostano a che l'amministrazione finanziaria neghi ad un soggetto passivo il diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per servizi fornitigli, in base all'unico rilievo che la licenza di imprenditore individuale sia stata revocata all'emittente della fattura prima che egli abbia fornito i servizi di cui trattasi o abbia emesso la fattura corrispondente, qualora quest'ultima presenti tutte le informazioni richieste dall'articolo 226 di tale direttiva e, in particolare, quelle necessarie all'identificazione della persona che l'ha emessa e della natura dei servizi forniti.**

2) **La direttiva 2006/112 deve essere interpretata nel senso che essa osta a che l'amministrazione finanziaria neghi ad un soggetto passivo il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto dovuta o assolta per servizi fornitigli, per il fatto che l'emittente della fattura correlata a tali servizi non abbia dichiarato i lavoratori alle sue dipendenze, senza che tale amministrazione dimostri, alla luce di elementi obiettivi, che detto soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto alla detrazione si inscriveva nell'ambito di una frode commessa da tale emittente oppure da un altro operatore intervenuto a monte nella catena delle prestazioni.**

3) **La direttiva 2006/112 deve essere interpretata nel senso che il fatto che il soggetto passivo non abbia verificato se i lavoratori impiegati sul cantiere si trovassero in rapporti giuridici con l'emittente della fattura o se tale emittente avesse dichiarato detti lavoratori non costituisce una circostanza obiettiva idonea a consentire di concludere che il destinatario della fattura sapeva o doveva sapere di partecipare ad un'operazione inscritta in una frode all'imposta sul valore aggiunto, qualora tale destinatario non disponesse di indizi idonei ad avvalorare il sospetto dell'esistenza di irregolarità o di frodi nella sfera dell'emittente. Pertanto, il diritto a detrazione non può essere negato per tale motivo, allorché ricorrano le condizioni formali e sostanziali previste da detta direttiva per l'esercizio di detto diritto.**

4) **Qualora l'amministrazione finanziaria fornisca indizi concreti relativi all'esistenza di una frode, la direttiva 2006/112 e il principio di neutralità fiscale non ostano a che il giudice nazionale verifichi, sulla base di un esame complessivo di tutte le circostanze della specie, se l'emittente della fattura abbia effettuato egli stesso l'operazione de qua. Tuttavia, in una situazione come quella di cui trattasi nel procedimento principale, il diritto a detrazione può essere negato soltanto qualora l'amministrazione finanziaria abbia accertato, alla luce di elementi obiettivi, che il destinatario della fattura sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si inscriveva in una frode commessa da detto emittente oppure da un altro operatore intervenuto a monte della catena delle prestazioni.**

Firme