Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

21 giugno 2012*

«Fiscalità — IVA — Sesta direttiva — Direttiva 2006/112/CE — Diritto alla detrazione — Presupposti per l'esercizio — Articolo 273 — Misure nazionali ai fini della lotta contro l'evasione — Prassi delle amministrazioni fiscali nazionali — Diniego del diritto a detrazione in caso di comportamento irregolare dell'emittente della fattura correlata ai beni o ai servizi a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio del diritto a detrazione — Onere della prova — Obbligo del soggetto passivo di assicurarsi del comportamento regolare dell'emittente di tale fattura e di provarlo»

Nelle cause riunite C-80/11 e C-142/11,

aventi ad oggetto le domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Baranya Megyei Bíróság (Ungheria) e dallo Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Ungheria), con decisioni del 9 febbraio e del 9 marzo 2011, pervenute in cancelleria il 22 febbraio ed il 23 marzo 2011, nei procedimenti

Mahagében kft

contro

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (C-80/11),

e

Péter Dávid

contro

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (C-142/11),

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. K. Lenaerts, presidente di sezione, dai sigg. J. Malenovský, E. Juhász, G. Arestis e T. von Danwitz (relatore), giudici,

avvocato generale: sig. P. Mengozzi

cancelliere: sig.ra C. Strömholm, amministratore

vista la fase scritta del procedimento e in seguito all'udienza del 15 marzo 2012,

* Lingua processuale: l'ungherese.

considerate le osservazioni presentate:

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

— per il governo spagnolo, da S. Centeno Huerta, in qualità di agente;

— per il governo del Regno Unito, da P. Moser, barrister;

— per la Commissione europea, da V. Bottka, A. Sipos e C. Soulay, 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 Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2001/115/CE del Consiglio, del 20 dicembre 2001 (GU 2002, L 15, pag. 24; in prosieguo: la «sesta direttiva»), e 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 Tali domande sono state presentate nell'ambito di due controversie che contrappongono, da un lato, la Mahagében kft (in prosieguo: la «Mahagében») alla Nemzeti Adó- és Vámhivatal Dél-dunántúli Regionális Adó Főigazgatósága (direzione regionale delle imposte di Dél-Dunántúl) e, dall'altro, il sig. Dávid alla Nemzeti Adó- és Vámhivatal Észak-alföldi Regionális Adó Főigazgatósága (direzione regionale delle imposte dell'Észak-Alföld), in merito al rifiuto dell'amministrazione fiscale di ammettere il diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») assolta a monte su operazioni considerate sospette.

Contesto normativo

Il diritto dell'Unione

3 La direttiva 2006/112, conformemente ai suoi articoli 411 e 413, ha abrogato e sostituito, a partire dal 1º gennaio 2007, la normativa dell'Unione in materia di IVA, in particolare la sesta direttiva. Secondo i considerando 1 e 3 della direttiva 2006/112, la rifusione della sesta direttiva era necessaria per presentare tutte le disposizioni applicabili in modo chiaro e razionale, rielaborandone la struttura e l'esposizione senza apportare, in linea di principio, modifiche sostanziali. Le disposizioni della direttiva 2006/112 sono quindi sostanzialmente identiche alle corrispondenti disposizioni della sesta direttiva.

4 L'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), della direttiva 2006/112, che riprende, in sostanza, i termini dell'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva, assoggetta ad IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale.

5 Ai sensi dell'articolo 167 della direttiva 2006/112, formulato in termini simili all'articolo 17, paragrafo 1, della sesta direttiva, «[i]l diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».

6 L'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112, che riprende, in sostanza, l'articolo 17, paragrafo 2, lettera a), della sesta direttiva, nel testo risultante dall'articolo 28 septies, paragrafo 1, di quest'ultima, dispone quanto segue:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo».

7 L'articolo 178 della direttiva 2006/112, che figura nel capo 4, rubricato «Modalità di esercizio del diritto a detrazione», del titolo X di tale direttiva, così dispone:

«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 Tale disposizione corrisponde all'articolo 18, paragrafo 1, lettera a), della sesta direttiva, nella formulazione risultante dall'articolo 28 septies, punto 2, di tale direttiva, il quale rinvia ai requisiti di cui all'articolo 22, paragrafo 3, della medesima, nel testo risultante dal suo articolo 28 nonies.

9 Ai sensi dell'articolo 220, punto 1, della direttiva 2006/112, che riprende, in sostanza, i termini dell'articolo 22, paragrafo 3, lettera a), della sesta direttiva, nel testo risultante dall'articolo 28 nonies di quest'ultima direttiva, 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 che effettua nei confronti di un altro soggetto passivo o di un ente non soggetto passivo.

10 L'articolo 226 della direttiva 2006/112 riprende, in sostanza, la formulazione dell'articolo 22, paragrafo 3, lettera b), della sesta direttiva, nel testo risultante dall'articolo 28 nonies di quest'ultima direttiva, ed elenca le indicazioni che, salvo le disposizioni speciali previste dalla direttiva 2006/112, costituiscono le uniche menzioni obbligatorie, ai fini dell'IVA, nelle fatture emesse a norma degli articoli 220 e 221 di tale direttiva.

11 L'articolo 273 della direttiva 2006/112, formulato in termini sostanzialmente identici a quelli dell'articolo 22, paragrafo 8, della sesta direttiva, nel testo risultante dall'articolo 28 nonies di quest'ultima direttiva, dispone quanto segue:

«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».

Il 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 (XII.19.); in prosieguo: la «legge sull'IVA»], prevede che un soggetto passivo ha il diritto di detrarre dall'imposta che è tenuto a versare l'importo dell'imposta che un altro soggetto passivo ha posto a suo carico in occasione di cessioni di beni o di prestazioni di servizi.

13 Ai sensi dell'articolo 34, paragrafo 1, di tale legge, «[p]uò esercitare il diritto alla detrazione dell'imposta soltanto il soggetto passivo tenuto al pagamento dell'imposta che tenga la propria contabilità in conformità alle norme sulla contabilità in partita semplice o in partita doppia».

14 Secondo l'articolo 35, paragrafo 1, lettera a), della suddetta legge, il diritto alla detrazione – salva contraria disposizione della legge relativa alle imposte – può essere esercitato solo se si dispone di documenti facenti fede che attestino l'importo dell'imposta a monte. Sono da considerare tali le fatture, le fatture semplificate e i documenti che sostituiscono le fatture, emessi a nome del soggetto passivo.

15 L'articolo 44, paragrafo 5, della legge sull'IVA dispone quanto segue:

«L'emittente della fattura o della fattura semplificata è responsabile della veridicità dei dati che figurano nella fattura o nella fattura semplificata. I diritti in materia di imposizione del soggetto passivo che figuri come acquirente nel documento giustificativo non potranno essere messi in discussione ove questi abbia agito con la dovuta diligenza con riferimento al fatto generatore dell'imposta, considerate le circostanze della cessione di beni o della prestazione di servizi».

Cause principali e questioni pregiudiziali

Causa C-80/11

16 Il 1º giugno 2007 la Mahagében stipulava con la Rómahegy-Kert kft (in prosieguo: la «RK») un contratto relativo alla fornitura di tronchi di acacia non lavorati tra il 1º giugno ed il 31 dicembre 2007. Nel corso di tale periodo, la RK emetteva sedici fatture a nome della Mahagében per la cessione di diverse quantità di tronchi. In sei di queste fatture era indicato il numero del buono di consegna allegato alle medesime. La RK menzionava tutte le fatture nella propria dichiarazione fiscale, affermando che le cessioni erano state effettuate, e corrispondeva l'IVA a seguito della cessione. Anche la Mahagében includeva tali fatture nella sua dichiarazione fiscale ed esercitava il diritto a detrazione. Le quantità di tronchi d'acacia acquistate presso la RK figuravano nei magazzini della Mahagében e venivano rivendute da quest'ultima a varie imprese.

17 In occasione di un controllo degli acquisti e delle cessioni effettuati dalla RK, l'amministrazione fiscale giungeva alla conclusione che questa non disponeva di scorte di tronchi d'acacia e che il quantitativo di tronchi d'acacia acquistato nell'anno 2007 non era sufficiente per effettuare le cessioni fatturate alla Mahagében. Benché le due parti contraenti avessero dichiarato, nel corso di tale controllo, di non avere conservato i buoni di consegna, la Mahagében trasmetteva, successivamente, copia di 22 buoni di consegna all'amministrazione fiscale, al fine di dimostrare che le operazioni in questione erano realmente avvenute.

18 Con decisione del 1º giugno 2010, l'amministrazione fiscale dichiarava l'esistenza di un debito fiscale a carico della Mahagében e le imponeva, inoltre, una sanzione e gli interessi di mora, ritenendo che la Mahagében non avesse un diritto a detrazione in base alle summenzionate fatture della RK. Infatti, alla luce degli esiti del controllo effettuato presso quest'ultima, tali fatture non avrebbero potuto essere considerate facenti fede.

19 Il reclamo della Mahagében contro la decisione del 1º giugno 2010 veniva respinto dalla convenuta nel procedimento principale. Tale rigetto si basava, segnatamente, sulla constatazione che la RK, in quanto emittente delle fatture controverse, non aveva potuto produrre alcun documento giustificativo delle corrispondenti transazioni, quali i buoni di consegna, che essa non aveva potuto disporre del quantitativo di beni indicato in tali fatture e che non aveva né camion adatti alla consegna di detti beni né elementi giustificativi relativi al prezzo corrisposto per il loro trasporto. Inoltre, la Mahagében non avrebbe osservato la dovuta diligenza ai sensi dell'articolo 44, paragrafo 5, della legge sull'IVA, dal momento che non aveva, in particolare, verificato se la RK fosse un soggetto passivo esistente e se quest'ultima disponesse dei beni che la Mahagében intendeva acquistare.

20 La Mahagében adiva il Baranya Megyei Bíróság (Tribunale provinciale di Baranya) al fine di ottenere l'annullamento del debito fiscale dichiarato a suo carico nonché della sanzione e degli interessi di mora. Essa faceva valere, in particolare, di aver adottato tutta la dovuta diligenza al momento della conclusione del contratto stipulato con la RK. La sua influenza sulla transazione si sarebbe limitata a garantire che la società fornitrice fosse registrata, disponesse di un numero di identificazione fiscale e fosse in grado di adempiere la transazione in questione. Inoltre, essa si sarebbe sincerata della qualità e della quantità della merce al momento della ricezione della medesima presso la propria sede, che costituiva il luogo di esecuzione della cessione secondo il suddetto contratto.

21 Il Baranya Megyei Bíróság dubita che il diritto a detrazione possa essere negato esclusivamente in quanto l'emittente della fattura non ha contabilizzato l'acquisto dei beni interessati e perché, in mancanza di camion, non era in grado di consegnare detti beni, pur avendo egli riconosciuto di avere effettuato le cessioni ed adempiuto l'obbligo di dichiarazione e di pagamento dell'imposta.

22 Ritenendo che la soluzione della controversia principale dipenda dall'interpretazione del diritto dell'Unione, il Baranya Megyei Bíróság ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se la direttiva 2006/112 debba essere interpretata nel senso che un soggetto passivo che soddisfi tutte le condizioni sostanziali per la detrazione dell'IVA, conformemente alla direttiva in parola, possa essere privato del suo diritto a detrazione da una normativa o una prassi nazionale che vieta la detrazione dell'IVA pagata in occasione dell'acquisto di beni qualora l'unica prova atta a dimostrare che la cessione dei beni è stata effettivamente realizzata sia la fattura quale documento facente fede, ma il soggetto passivo non disponga di documenti provenienti dall'emittente della fattura idonei a dimostrare che quest'ultimo disponeva di detti beni, che era in grado di fornirli e che ha adempiuto i suoi obblighi di dichiarazione. Se lo Stato membro possa imporre, in forza dell'articolo 273 della suddetta direttiva, per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare le evasioni, che il destinatario della fattura disponga di altri documenti atti a provare che l'emittente della fattura disponeva dei beni di cui trattasi e che questi ultimi sono stati forniti o trasportati a favore del destinatario della fattura.

2) Se la nozione di "dovuta diligenza", prevista all'articolo 44, paragrafo 5, della legge [sull']IVA, sia compatibile con i principi di neutralità e di proporzionalità, riconosciuti in diverse occasioni dalla Corte (...) in merito all'applicazione della direttiva [2006/112], riguardo alla quale l'amministrazione fiscale e la costante giurisprudenza hanno disposto che il destinatario della fattura deve accertarsi del fatto che l'emittente di quest'ultima sia soggetto passivo dell'imposta, che abbia registrato contabilmente i beni, che disponga delle fatture di acquisto dei medesimi e che abbia adempiuto i suoi obblighi in termini di dichiarazione e di pagamento dell'IVA.

3) Se gli articoli 167 e 178, lettera a), della direttiva 2006/112, (...) debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa o a una prassi nazionale che subordina l'esercizio del diritto a detrazione alla condizione che il soggetto passivo destinatario della fattura dimostri che la società emittente della fattura ha agito in modo conforme al diritto».

Causa C-142/11

23 La controversia principale nella causa C-142/11 riguarda due distinte operazioni.

24 In primo luogo, il sig. Dávid si era impegnato, in forza di un contratto d'appalto, ad effettuare vari lavori di costruzione. Dopo l'esecuzione di tale contratto nel mese di maggio 2006, il mandatario del committente rilasciava il certificato di ultimazione dei lavori che indicava 1 992 ore di lavoro, sulla base dei fogli di presenza su cui figuravano, in particolare, gli orari e il luogo dei lavori, il nome, la data di nascita e la firma degli operai nonché il nome e il timbro del sig. Dávid.

25 Nel corso di un controllo fiscale relativo a tale operazione, il sig. Dávid dichiarava di non avere dipendenti e di aver fatto realizzare le opere da un subappaltatore, il sig. Máté. Egli non era in grado di rilasciare dichiarazioni quanto all'identità degli operai alle dipendenze di detto subappaltatore. Il prezzo pattuito nel contratto tra il sig. Dávid e il sig. Máté era stato corrisposto sulla base del certificato di ultimazione dei lavori.

26 I controlli fiscali rivelavano che neppure il sig. Máté disponeva degli operai e dei mezzi materiali necessari per la realizzazione dei lavori fatturati e che egli aveva solamente riprodotto le fatture di un altro subappaltatore. Quest'ultimo, suocero del sig. Máté, non aveva alle proprie dipendenze operai dichiarati durante il periodo interessato e non aveva presentato alcuna dichiarazione dei redditi relativa all'esercizio fiscale considerato.

27 Alla luce dell'insieme di tali elementi, l'amministrazione fiscale dichiarava che le fatture emesse dall'ultimo subappaltatore non potevano provare in modo degno di fede l'operazione economica in esse indicata e che il sig. Máté non svolgeva alcuna effettiva attività di subappaltatore. Anche se i controlli effettuati non avevano confutato il fatto che i lavori fossero stati effettivamente eseguiti, né che a compierli fossero stati gli operai indicati sui fogli di presenza, non sarebbe stato possibile accertare compiutamente quale imprenditore avesse realizzato i lavori e di quale impresa fossero dipendenti i suddetti operai. Pertanto, le fatture ricevute dal sig. Dávid non avrebbero riflettuto una reale operazione economica e sarebbero quindi state fittizie. Inoltre, il sig. Dávid non avrebbe osservato la dovuta diligenza ai sensi dell'articolo 44, paragrafo 5, della legge sull'IVA.

28 In secondo luogo, il sig. Dávid si era impegnato presso una società, nel corso dell'anno 2006, ad effettuare determinati lavori, che egli realizzava ricorrendo a un altro subappaltatore. Tuttavia, al momento del controllo fiscale, quest'ultimo era già in liquidazione. Non era possibile entrare in contatto con il suo ex rappresentante e non era stato consegnato alcun documento al commissario giudiziale. Secondo l'amministrazione fiscale, nulla dimostrava che il prezzo e le parti indicate nella fattura emessa da detto subappaltatore corrispondessero alla realtà. Inoltre, il sig. Dávid non avrebbe osservato la dovuta diligenza richiesta dalla suddetta legge, non essendosi assicurato che tale subappaltatore disponesse dei mezzi necessari alla realizzazione dei lavori di cui trattasi.

29 Di conseguenza, l'amministrazione fiscale rifiutava il diritto a detrazione risultante dalle due operazioni controverse, dichiarava un debito fiscale a carico del sig. Dávid a titolo di IVA e gli applicava una sanzione nonché gli interessi di mora.

30 Il sig. Dávid proponeva ricorso dinanzi allo Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság (Tribunale provinciale di Jász-Nagykun-Szolnok) contro la decisione adottata dall'amministrazione fiscale, sostenendo, segnatamente, che egli aveva osservato la dovuta diligenza. Infatti, si sarebbe accertato del fatto che l'operazione economica fosse stata effettivamente realizzata e avrebbe verificato che l'emittente della fattura avesse la qualità di soggetto passivo. Egli non potrebbe essere considerato responsabile di alcun inadempimento del subappaltatore con riferimento agli obblighi in materia fiscale gravanti su quest'ultimo.

31 Lo Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság si domanda se il soggetto passivo abbia il diritto di detrarre l'IVA assolta a monte senza procedere a ulteriori controlli nel caso in cui l'amministrazione fiscale non dimostri l'esistenza di un comportamento negligente o intenzionale eventualmente diretto all'evasione

fiscale e imputabile all'emittente della fattura o agli emittenti delle altre fatture ricevute da quest'ultimo, comportamento di cui il destinatario della fattura, vale a dire il soggetto passivo, non era a conoscenza, o al quale non ha contribuito.

32 Il suddetto giudice ritiene che, alla luce delle disposizioni della sesta direttiva, il soggetto passivo che esercita il diritto a detrazione dell'IVA non incorra in responsabilità oggettiva per quanto riguarda le fatture di cui è il destinatario e che, in caso di inadempimento imputabile all'emittente di tali fatture, egli non possa essere gravato dell'onere di provare di aver tenuto il comportamento atteso ai sensi dell'articolo 44, paragrafo 5, della legge sull'IVA.

33 Ciò considerato, lo Jász-Nagykun-Szolnok Megyei Bíróság ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se le disposizioni relative alla detrazione dell'[IVA] di cui alla sesta direttiva (...) e, per quanto riguarda l'anno [2007], della direttiva [2006/112], possano essere interpretate nel senso che esse consentono all'amministrazione fiscale – fondandosi sulla responsabilità oggettiva – di limitare o di privare il soggetto passivo del diritto a detrazione che quest'ultimo intende esercitare, qualora l'emittente della fattura non sia in grado di dimostrare di aver fatto ricorso ad altri subappaltatori in modo conforme al diritto.

2) Se, ove l'amministrazione fiscale non contesti l'effettiva esecuzione dell'operazione economica indicata nella fattura e quest'ultima corrisponda formalmente alle disposizioni di legge, tale amministrazione possa legittimamente escludere il recupero dell'IVA in quanto i subappaltatori di cui l'emittente della fattura si è avvalso non sono identificabili, o l'emissione di fatture da parte dei subappaltatori non è conforme alla normativa applicabile.

3) Se l'amministrazione fiscale che esclude il diritto a detrazione [in circostanze come quelle descritte nella seconda questione] sia tenuta a provare, nel corso del procedimento fiscale, che il soggetto passivo che ha fatto valere il suo diritto a detrazione fosse a conoscenza del comportamento illecito – diretto eventualmente all'evasione fiscale – delle imprese situate a valle nella catena dei subappalti, o che vi abbia lui stesso contribuito».

34 Con ordinanza del presidente della Corte del 15 giugno 2011, le cause C-80/11 e C-142/11 sono state riunite ai fini delle fasi scritta e orale, nonché della sentenza.

Sulle questioni pregiudiziali

35 In via preliminare, occorre osservare che, considerate le differenti date dei fatti di cui ai procedimenti principali, le questioni sottoposte si riferiscono tanto alla sesta direttiva quanto alla direttiva 2006/112. Come rilevato al punto 3 della presente sentenza, quest'ultima direttiva non ha, in linea di principio, apportato modifiche sostanziali rispetto alla sesta direttiva. In particolare, le disposizioni di queste due direttive applicabili ai procedimenti principali sono sostanzialmente identiche. Di conseguenza, è sufficiente esaminare le questioni poste alla luce delle disposizioni della direttiva 2006/112 (v., in tal senso, sentenza del 15 settembre 2011, Słaby e a., C-180/10 e C-181/10, Racc. pag. I-8461, punti 28 e 49-51).

Sulle questioni poste nella causa C-142/11

36 Con tali questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 167, 168, lettera a), 178, lettera a), 220, punto 1, e 226 della direttiva 2006/112 debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una prassi nazionale in base alla quale l'amministrazione fiscale nega ad un soggetto passivo il diritto di detrarre, dall'importo dell'IVA di cui egli è debitore,

l'importo dell'imposta dovuta o versata per i servizi che gli sono stati forniti, con la motivazione che l'emittente della fattura correlata a tali servizi, o uno dei suoi fornitori, ha commesso irregolarità, senza che detta amministrazione dimostri che il soggetto passivo interessato fosse a conoscenza di tale comportamento irregolare o che vi abbia contribuito egli stesso.

37 Per rispondere a tali questioni, occorre in primo luogo ricordare che, secondo giurisprudenza costante, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o versata a monte per i beni acquistati e per i servizi loro prestati costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito 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, e del 28 luglio 2011, Commissione/Ungheria, C-274/10, Racc. pag. I-7289, punto 42).

38 Come ripetutamente sottolineato dalla Corte, 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 va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte (v., in particolare, sentenze del 21 marzo 2000, Gabalfrisa e a., da C-110/98 a C-147/98, Racc. pag. I-1577, punto 43; del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, Racc. pag. I-6161, punto 47; del 30 settembre 2010, Uszodaépítő, C-392/09, Racc. pag. I-8791, punto 34, nonché Commissione/Ungheria, cit., punto 43).

39 Il regime delle detrazioni mira a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (v., in particolare, sentenza Gabalfrisa e a., cit., punto 44; del 21 febbraio 2006, Halifax e a., C-255/02, Racc. pag. I-1609, punto 78; Kittel e Recolta Recycling, cit., punto 48, nonché del 22 dicembre 2010, Dankowski, C-438/09, Racc. pag. I-14009, punto 24).

40 È irrilevante, ai fini del diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA pagata a monte, stabilire se l'IVA dovuta sulle operazioni di vendita precedenti o successive riguardanti i beni interessati sia stata versata o meno all'Erario. Infatti, l'IVA si applica a qualsiasi operazione di produzione o di distribuzione, detratta l'imposta gravante direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo (v. ordinanza del 3 marzo 2004, Transport Service, C-395/02, Racc. pag. I-1991, punto 26; sentenze del 12 gennaio 2006, Optigen e a., C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Racc. pag. I-483, punto 54, nonché Kittel e Recolta Recycling, cit., punto 49).

41 In secondo luogo, si deve rammentare che la lotta contro eventuali evasioni, elusioni e abusi costituisce un obiettivo riconosciuto ed incoraggiato dalla direttiva 2006/112 (v., in particolare, sentenze Halifax e a., cit., punto 71; del 7 dicembre 2010, R., C-285/09, Racc. pag. I-12605, punto 36, nonché del 27 ottobre 2011, Tanoarch, C-504/10, Racc. pag. I-10853, punto 50). A tale riguardo, la Corte ha già dichiarato che i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto dell'Unione (v., in particolare, sentenze del 3 marzo 2005, Fini H, C-32/03, Racc. pag. I-1599, punto 32; Halifax e a., cit., punto 68, nonché Kittel e Recolta Recycling, cit., punto 54).

42 Pertanto, è compito delle autorità e dei giudici nazionali negare il beneficio del diritto a detrazione ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che lo stesso diritto è invocato fraudolentemente o abusivamente (v., in tal senso, sentenze Fini H, cit., punti 33 e 34; Kittel e Recolta Recycling, cit., punto 55, nonché del 29 marzo 2012, Véleclair, C-414/10, punto 32).

43 Orbene, per quanto riguarda il procedimento principale, dalla decisione di rinvio emerge che è pacifico che il ricorrente in detto procedimento, che intendeva esercitare il diritto a detrazione, è un soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 e che le prestazioni di servizi invocate a fondamento di tale diritto sono state utilizzate a valle dal suddetto ricorrente ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta.

44 Inoltre, dalla decisione di rinvio emerge che le questioni poste si fondano sulle premesse secondo cui, in primo luogo, l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione è stata effettuata, come risulta dalla corrispondente fattura, e, in secondo luogo, tale fattura contiene tutte le informazioni richieste dalla direttiva 2006/112, ragion per cui ricorrono le condizioni di sostanza e di forma previste da tale direttiva per la nascita e l'esercizio del diritto a detrazione. Occorre osservare, in particolare, che nella decisione di rinvio non vi è indicazione del fatto che il ricorrente nel procedimento principale avrebbe egli stesso proceduto a manipolazioni quali la presentazione di false dichiarazioni o l'emissione di fatture irregolari.

45 Di conseguenza, è possibile negare al soggetto passivo il beneficio del diritto a detrazione solamente sulla base della giurisprudenza risultante dai punti 56-61 della citata sentenza Kittel e Recolta Recycling, secondo cui occorre dimostrare, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo, al quale sono stati forniti i beni o i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che tale operazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte.

46 Infatti, un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA dev'essere considerato, ai fini della direttiva 2006/112, partecipante a tale evasione, indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio dalla rivendita dei beni o dall'utilizzo dei servizi nell'ambito delle operazioni soggette a imposta da lui effettuate a valle (v. sentenza Kittel e Recolta Recycling, cit., punto 56).

47 Non è invece compatibile con il regime del diritto a detrazione previsto dalla suddetta direttiva, come ricordato ai punti 37-40 della presente sentenza, 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 (v., in tal senso, sentenze citate Optigen e a., punti 52 e 55, nonché Kittel e Recolta Recycling, punti 45, 46 e 60).

48 Infatti, l'istituzione di un sistema di responsabilità oggettiva andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario (v., in tal senso, sentenze dell'11 maggio 2006, Federation of Technological Industries e a., C-384/04, Racc. pag. I-4191, punto 32, nonché del 21 febbraio 2008, Netto Supermarkt, C-271/06, Racc. pag. I-771, punto 23).

49 Dato che il diniego del diritto a detrazione, conformemente al punto 45 della presente sentenza, è un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce, spetta all'amministrazione fiscale dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuta a monte nella catena di fornitura.

50 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alle questioni poste nella causa C-142/11 che gli articoli 167, 168, lettera a), 178, lettera a), 220, punto 1, e 226 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che ostano a una prassi nazionale in base alla quale l'amministrazione fiscale nega ad un soggetto passivo il diritto di detrarre, dall'importo dell'IVA di cui egli è debitore, l'importo dell'imposta dovuta o versata per i servizi che gli sono stati forniti, con la motivazione che l'emittente della fattura correlata a tali servizi, o uno dei suoi fornitori, ha commesso irregolarità, senza che detta amministrazione dimostri, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo interessato sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione commessa dal suddetto emittente o da un altro operatore intervenuto a monte nella catena di prestazioni.

Sulle questioni poste nella causa C-80/11

51 Con tali questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 167, 168, lettera a), 178, lettera a), e 273 della direttiva 2006/112 debbano essere interpretati nel senso che essi ostano a una prassi nazionale in base alla quale l'amministrazione fiscale nega il diritto a detrazione con la motivazione che il soggetto passivo non si è assicurato che l'emittente della fattura correlata ai beni a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio del diritto a detrazione avesse la qualità di soggetto passivo, che disponesse dei beni di cui trattasi e fosse in grado di fornirli e che avesse soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA, o con la motivazione che il suddetto soggetto passivo non dispone, oltre che di detta fattura, di altri documenti idonei a dimostrare la sussistenza delle circostanze menzionate.

52 A tale riguardo, dalla decisione di rinvio e, segnatamente, dalla prima questione emerge che le questioni poste nella causa C-80/11, analogamente a quelle sollevate nella causa C-142/11, si fondano sulla premessa secondo cui ricorrono le condizioni di sostanza e di forma previste dalla direttiva 2006/112 per l'esercizio del diritto a detrazione, in particolare quella che esige che il soggetto passivo disponga di una fattura che attesti l'effettiva realizzazione della cessione dei beni e che sia conforme ai requisiti di detta direttiva. Quindi, alla luce della risposta fornita al punto 50 della presente sentenza, altresì valida nell'ipotesi di cessione dei beni, il diritto a detrazione può essere negato solamente nel caso in cui il soggetto passivo interessato sapesse o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuta a monte nella catena di fornitura.

53 Secondo la giurisprudenza della Corte, gli operatori che adottano tutte le misure che si possono loro ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di un'evasione, che si tratti di evasione dell'IVA o di altre evasioni, devono poter fare affidamento sulla liceità di tali operazioni senza rischiare di perdere il proprio diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte (v. sentenza Kittel e Recolta Recycling, cit., punto 51).

54 Per contro, non è contrario al diritto dell'Unione esigere che un operatore 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 fiscale (v., in tal senso, sentenze del 27 settembre 2007, Teleos e a., C-409/04, Racc. pag. I-7797, punti 65 e 68; Netto Supermarkt, cit., punto 24, nonché del 21 dicembre 2011, Vlaamse Oliemaatschappij, C-499/10, Racc. pag. I-14191punto 25).

55 Inoltre, conformemente all'articolo 273, primo comma, della direttiva 2006/112, gli Stati membri possono stabilire altri obblighi, rispetto a quelli previsti da tale direttiva, che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni.

56 Tuttavia, anche se tale disposizione attribuisce un margine discrezionale agli Stati membri (v. sentenza del 26 gennaio 2012, Kraft Foods Polska, C-588/10, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 23), tale facoltà non può essere utilizzata, ai sensi del secondo comma di detto articolo, per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti al capo 3, rubricato «Fatturazione», del titolo XI, rubricato «Obblighi dei soggetti passivi e di alcune persone non soggetti passivi», della suddetta direttiva, e segnatamente all'articolo 226 della medesima.

57 Inoltre, le misure che gli Stati membri possono adottare, in forza dell'articolo 273 della direttiva 2006/112, per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare le evasioni non devono eccedere quanto necessario per conseguire tali obiettivi. Esse non possono quindi essere utilizzate in maniera tale da rimettere sistematicamente in discussione il diritto a detrazione dell'IVA e, pertanto, la neutralità dell'IVA, che costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA (v. in tal senso, in particolare, sentenze Gabalfrisa e a., cit., punto 52; Halifax e a., cit., punto 92; del 21 ottobre 2010, Nidera Handelscompagnie, C-385/09, Racc. pag. I-10385, punto 49, nonché Dankowski, cit., punto 37).

58 Quanto alle misure nazionali di cui al procedimento principale, si deve rilevare che la legge sull'IVA non stabilisce obblighi concreti, ma si limita a prevedere, all'articolo 44, paragrafo 5, che i diritti in materia di imposizione del soggetto passivo che figuri come acquirente in una fattura non possono essere messi in discussione ove questi abbia agito con la dovuta diligenza con riferimento al fatto generatore dell'imposta, considerate le circostanze della cessione di beni o della prestazione di servizi.

59 A tale riguardo, dalla giurisprudenza richiamata ai punti 53 e 54 della presente sentenza risulta che la determinazione delle misure che, in una fattispecie concreta, possono essere ragionevolmente imposte ad un soggetto passivo che intenda esercitare il diritto alla detrazione dell'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 detta fattispecie.

60 Certamente, 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.

61 Tuttavia, l'amministrazione fiscale non può esigere in maniera generale che il soggetto passivo il quale intende esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA, da un lato – al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità o evasione a livello degli operatori a monte – verifichi che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio di tale diritto abbia la qualità di soggetto passivo, che disponga dei beni di cui trattasi e sia in grado di fornirli e che 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.

62 Spetta infatti, in linea di principio, alle autorità fiscali effettuare i controlli necessari presso i soggetti passivi al fine di rilevare irregolarità e evasioni in materia di IVA nonché infliggere sanzioni al soggetto passivo che ha commesso dette irregolarità o evasioni.

63 Secondo la giurisprudenza della Corte, gli Stati membri sono tenuti a verificare le dichiarazioni fiscali dei soggetti passivi, la loro contabilità e gli altri documenti utili (v. sentenze del 17 luglio 2008, Commissione/Italia, C-132/06, Racc. pag. I-5457, punto 37, e del 29 luglio 2010, Profaktor Kulesza, Frankowski, Jóźwiak, Orłowski, C-188/09, Racc. pag. I-7639, punto 21).

64 A tal fine, la direttiva 2006/112 impone, in particolare, al suo articolo 242, l'obbligo di ogni soggetto passivo di tenere una contabilità che sia sufficientemente dettagliata per consentire l'applicazione dell'IVA e il suo controllo da parte dell'amministrazione fiscale. Al fine di facilitare l'espletamento di tale compito, gli articoli 245 e 249 di tale direttiva prevedono il diritto delle autorità competenti di accedere alle fatture che il soggetto passivo è obbligato ad archiviare ai sensi dell'articolo 244 della suddetta direttiva.

65 Ne consegue che, imponendo ai soggetti passivi, in ragione del rischio di un diniego del diritto a detrazione, le misure elencate al punto 61 della presente sentenza, l'amministrazione fiscale trasferirebbe sui soggetti passivi i propri compiti di controllo, contravvenendo alle summenzionate disposizioni.

66 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alle questioni poste nella causa C-80/11 che gli articoli 167, 168, lettera a), 178, lettera a), e 273 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che ostano a una prassi nazionale in base alla quale l'amministrazione fiscale nega il diritto a detrazione con la motivazione che il soggetto passivo non si è assicurato che l'emittente della fattura correlata ai beni a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio del diritto a detrazione avesse la qualità di soggetto passivo, che disponesse dei beni di cui trattasi e fosse in grado di fornirli e che avesse soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA, o con la motivazione che il suddetto soggetto passivo non dispone, oltre che di detta fattura, di altri documenti

idonei a dimostrare la sussistenza delle circostanze menzionate, benché ricorrano le condizioni di sostanza e di forma previste dalla direttiva 2006/112 per l'esercizio del diritto a detrazione e sebbene il soggetto passivo non disponga di indizi che giustifichino il sospetto dell'esistenza di irregolarità o evasioni nella sfera del suddetto emittente.

Sulle spese

67 Nei confronti delle parti nel procedimento principale il presente procedimento 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) **Gli articoli 167, 168, lettera a), 178, lettera a), 220, punto 1, e 226 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che ostano a una prassi nazionale in base alla quale l'amministrazione fiscale nega ad un soggetto passivo il diritto di detrarre, dall'importo dell'imposta sul valore aggiunto di cui egli è debitore, l'importo dell'imposta dovuta o versata per i servizi che gli sono stati forniti, con la motivazione che l'emittente della fattura correlata a tali servizi, o uno dei suoi fornitori, ha commesso irregolarità, senza che detta amministrazione dimostri, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo interessato sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione commessa dal suddetto emittente o da un altro operatore intervenuto a monte nella catena di prestazioni.**

2) **Gli articoli 167, 168, lettera a), 178, lettera a), e 273 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che ostano a una prassi nazionale in base alla quale l'amministrazione fiscale nega il diritto a detrazione con la motivazione che il soggetto passivo non si è assicurato che l'emittente della fattura correlata ai beni a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio del diritto a detrazione avesse la qualità di soggetto passivo, che disponesse dei beni di cui trattasi e fosse in grado di fornirli e che avesse soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'imposta sul valore aggiunto, o con la motivazione che il suddetto soggetto passivo non dispone, oltre che di detta fattura, di altri documenti idonei a dimostrare la sussistenza delle circostanze menzionate, benché ricorrano le condizioni di sostanza e di forma previste dalla direttiva 2006/112 per l'esercizio del diritto a detrazione e sebbene il soggetto passivo non disponga di indizi che giustifichino il sospetto dell'esistenza di irregolarità o evasioni nella sfera del suddetto emittente.**

Firme