



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

1° luglio 2021 *

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Ispezione fiscale – Prestazioni di servizi a titolo di un'attività di agente artistico – Operazioni soggette all'IVA – Operazioni non dichiarate all'amministrazione tributaria e che non hanno dato luogo all'emissione di una fattura – Evasione – Ricostruzione della base imponibile per l'imposta sul reddito – Principio di neutralità dell'IVA – Inclusione dell'IVA nella base imponibile ricostruita»

Nella causa C-521/19,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Corte superiore di giustizia della Galizia, Spagna), con decisione del 19 giugno 2019, pervenuta in cancelleria l'8 luglio 2019, nel procedimento

CB

contro

Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta da A. Prechal, presidente di sezione, N. Wahl (relatore), F. Biltgen, L.S. Rossi e J. Passer, giudici,

avvocato generale: G. Hogan

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per CB, da C. Gómez Docampo, abogada;
- per il governo spagnolo, da S. Jiménez García, in qualità di agente;

* Lingua processuale: lo spagnolo.

– per il governo italiano, da G. Palmieri, in qualità di agente, assistita da G. Galluzzo, avvocato dello Stato;

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

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 4 marzo 2021,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 73 e 78 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).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra CB e il Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia (Tribunale economico-amministrativo regionale della Galizia, Spagna) in merito a liquidazioni e sanzioni inflitte a CB nell'ambito di una rettifica fiscale relativa all'imposta sul reddito delle persone fisiche dovuta per gli anni dal 2010 al 2012.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 Il considerando 7 della direttiva 2006/112 così recita:

«Il sistema comune [di imposta sul valore aggiunto (IVA)] dovrebbe portare, anche se le aliquote e le esenzioni non sono completamente armonizzate, ad una neutralità dell'imposta ai fini della concorrenza nel senso che, nel territorio di ciascuno Stato membro, sui beni e sui servizi di uno stesso tipo gravi lo stesso carico fiscale, a prescindere dalla lunghezza del circuito di produzione e di distribuzione».

- 4 L'articolo 1 di tale direttiva dispone quanto segue:

«1. La presente direttiva istituisce il sistema comune d'[IVA].

2. Il principio del sistema comune d'IVA consiste nell'applicare ai beni ed ai servizi un'imposta generale sui consumi esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi, qualunque sia il numero delle operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase d'imposizione.

A ciascuna operazione, l'IVA, calcolata sul prezzo del bene o del servizio all'aliquota applicabile al bene o servizio in questione, è esigibile previa detrazione dell'ammontare dell'imposta che ha gravato direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo.

Il sistema comune d'IVA è applicato fino allo stadio del commercio al minuto incluso».

5 L'articolo 73 della suddetta direttiva recita come segue:

«Per le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

6 L'articolo 78 della stessa direttiva così prevede:

«Nella base imponibile devono essere compresi gli elementi seguenti:

- a) le imposte, i dazi, le tasse e i prelievi, ad eccezione della stessa IVA;
- b) le spese accessorie, quali le spese di commissione, di imballaggio, di trasporto e di assicurazione addebitate dal fornitore all'acquirente o al destinatario della prestazione.

Ai fini del primo comma, lettera b), le spese soggette ad una convenzione separata possono essere considerate dagli Stati membri come spese accessorie».

7 L'articolo 178 della direttiva 2006/112 è così formulato:

«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 al titolo XI, capo 3, sezioni da 3 a 6;

(...)».

8 Conformemente all'articolo 193 di tale direttiva, l'IVA è dovuta dal soggetto passivo che effettua una cessione di beni o una prestazione di servizi imponibile, eccetto che nei casi in cui l'imposta è dovuta da una persona diversa in virtù degli articoli da 194 a 199 e 202 di detta direttiva.

9 Ai sensi dell'articolo 220, paragrafo 1, della direttiva 2006/112:

«Ogni soggetto passivo assicura che sia emessa una fattura, da lui stesso, dall'acquirente o dal destinatario o, in suo nome e per suo conto, da un terzo, nei casi seguenti:

- 1) 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;

(...)

- 5) per gli acconti che gli sono corrisposti da un altro soggetto passivo, oppure da un ente non soggetto passivo, prima che sia ultimata la prestazione di servizi».

10 Ai sensi dell'articolo 226 di tale direttiva:

«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:

(...)

- 6) la quantità e la natura dei beni ceduti o l'entità e la natura dei servizi resi;
- 7) la data in cui è effettuata o ultimata la cessione di beni o la prestazione di servizi o la data in cui è corrisposto l'acconto di cui all'articolo 220, punti 4) e 5), sempreché tale data sia determinata e diversa dalla data di emissione della fattura;
- 8) la base imponibile per ciascuna aliquota o esenzione, il prezzo unitario al netto dell'IVA, nonché gli eventuali sconti, riduzioni o ristorni se non sono compresi nel prezzo unitario;
- 9) l'aliquota IVA applicata;
- 10) l'importo dell'IVA da pagare, tranne in caso di applicazione di un regime speciale per il quale la presente direttiva escluda tale indicazione;

(...)».

11 L'articolo 273 della stessa 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».

Diritto spagnolo

12 Ai sensi dell'articolo 78, paragrafo 1, della Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (legge 37/1992, sull'imposta sul valore aggiunto), del 28 novembre 1992 (BOE n. 312, del 29 dicembre 1992, pag. 44247):

«La base imponibile dell'imposta è costituita dall'importo totale del corrispettivo versato dal destinatario o da terzi per le operazioni soggette a tale imposta».

13 L'articolo 88 della legge 37/1992, intitolato «Trasferimento dell'imposta», dispone quanto segue:

«1. I soggetti passivi devono trasferire l'intero importo dell'imposta su colui in favore del quale viene effettuata l'operazione imponibile, il quale è tenuto a sostenerla, a condizione che il trasferimento sia conforme alle disposizioni della presente legge, indipendentemente dalle pattuizioni tra le parti. Nelle cessioni di beni e prestazioni di servizi soggette e non esenti dall'imposta i cui destinatari sono entità pubbliche, resta inteso che i soggetti passivi

dell'imposta, nella formulazione delle loro proposte economiche, anche verbali, hanno incluso all'interno di dette proposte l'[IVA] che, tuttavia, deve essere trasferita come voce separata, se del caso, nei documenti presentati per la riscossione, senza che l'importo complessivo pattuito aumenti a seguito dell'applicazione dell'imposta trasferita.

2. Il trasferimento dell'imposta deve essere effettuato mediante fattura alle condizioni e con i requisiti stabiliti dalla normativa. A tal fine, l'aliquota trasferita deve essere indicata separatamente dalla base imponibile, anche nel caso di prezzi fissati dall'amministrazione, indicando l'aliquota d'imposta applicata. Le operazioni stabilite con regolamento saranno esenti dalle disposizioni dei commi precedenti di tale paragrafo.

3. Il trasferimento dell'imposta deve essere effettuato al momento dell'emissione e della consegna della fattura corrispondente.

4. Il diritto al trasferimento si estingue dopo un anno dalla data di maturazione.

5. Il destinatario dell'operazione soggetta a [IVA] non è tenuto a sopportarne il trasferimento prima della data di maturazione di detta imposta.

6. Le controversie che possono insorgere con riferimento al trasferimento dell'imposta, per quanto riguarda sia la debenza sia l'ammontare dell'imposta, sono considerate di natura tributaria ai fini dei corrispondenti ricorsi per via economico-amministrativa».

14 L'articolo 89 di tale legge, intitolato «Rettifica delle aliquote d'imposta trasferite», così prevede:

«1. I soggetti passivi devono rettificare le aliquote fiscali applicate qualora il loro importo sia stato determinato in modo errato o si verifichino circostanze che, conformemente alle disposizioni dell'articolo 80 della presente legge, comportano la modifica della base imponibile. La rettifica deve essere effettuata nel momento in cui si giunge a conoscenza delle cause dell'errata determinazione delle aliquote o si verificano le altre circostanze di cui al comma precedente, a condizione che non siano trascorsi quattro anni dal momento in cui è maturata l'imposta corrispondente all'operazione o, a seconda dei casi, dalle circostanze di cui all'articolo 80 summenzionato.

2. Le disposizioni di cui al paragrafo precedente si applicano anche quando, non essendo stata trasferita nessuna aliquota, è stata emessa la fattura corrispondente all'operazione.

3. In deroga alle disposizioni dei paragrafi precedenti, la rettifica delle aliquote d'imposta trasferite non è applicabile nei seguenti casi:

1) quando la rettifica non sia motivata dalle cause previste all'articolo 80 della presente legge, comporti un aumento delle aliquote trasferite e i destinatari delle operazioni non agiscano in qualità di imprenditori o professionisti, salvo nei casi di aumento per legge delle aliquote d'imposta, circostanza in cui la rettifica potrà effettuarsi nel mese di entrata in vigore delle nuove aliquote d'imposta e in quello successivo;

2) quando l'Amministrazione tributaria evidenzi, mediante i corrispondenti accertamenti, aliquote d'imposta maturate e non trasferite superiori a quelle dichiarate dal soggetto passivo e risulti accertato, mediante dati oggettivi, che tale soggetto passivo partecipava a una frode, o che sapeva o avrebbe dovuto sapere, mediante la ragionevole diligenza, di compiere un'operazione facente parte di una frode».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

- 15 CB è un lavoratore autonomo che esercita un'attività di agente artistico soggetta all'IVA. A tale titolo, egli forniva servizi al gruppo Lito, un gruppo di imprese incaricato della gestione delle infrastrutture e delle orchestre per feste patronali e sagre in Galizia (Spagna). Più precisamente, CB contattava i comitati per le feste, gruppi informali di residenti incaricati di organizzare le feste medesime, e negoziava l'esibizione delle orchestre a nome del gruppo Lito.
- 16 I pagamenti effettuati dai comitati per le feste al gruppo Lito in tale contesto erano effettuati in contanti, senza fattura e non erano contabilizzati. Di conseguenza, essi non venivano dichiarati all'amministrazione tributaria, né a titolo dell'imposta sulle società né a titolo dell'IVA.
- 17 Per parte sua, CB riceveva il 10% delle entrate del gruppo Lito. I pagamenti a suo favore avvenivano anch'essi in contanti, non erano dichiarati e non davano luogo all'emissione di alcuna fattura. CB non teneva alcuna contabilità o registrazione ufficiale, non emetteva né riceveva fatture e di conseguenza non presentava dichiarazioni IVA.
- 18 A seguito di un'ispezione della situazione fiscale di CB, l'amministrazione tributaria ha considerato che gli importi da esso percepiti quale corrispettivo per le sue attività di intermediazione per il gruppo Lito, vale a dire EUR 64 414,90 nel 2010, EUR 67 565,40 nel 2011 e EUR 60 692,50 nel 2012, non includevano l'IVA e che pertanto la base imponibile dell'imposta sul reddito relativa a tali anni dovesse essere accertata tenendo conto del totale di detti importi. Le corrispondenti rettifiche hanno dato luogo alla liquidazione dell'imposta sul reddito per gli anni dal 2010 al 2012 e sono state inflitte sanzioni a CB, il quale ha contestato con un reclamo gli atti dell'amministrazione tributaria che ordinavano tale liquidazione e le sanzioni di cui è stato oggetto.
- 19 Il Tribunale economico-amministrativo regionale della Galizia ha respinto il reclamo di CB, il quale ha deferito la decisione di tale organo dinanzi al giudice del rinvio.
- 20 In tale contesto, CB sostiene che l'applicazione a posteriori dell'IVA agli importi che l'amministrazione tributaria ha considerato redditi è in contrasto con la giurisprudenza del Tribunal Supremo (Corte suprema, Spagna) nonché con quella della Corte, secondo le quali, qualora tale amministrazione scopra operazioni, in linea di principio, soggette all'IVA, non dichiarate e non fatturate, l'IVA deve intendersi inclusa nel prezzo convenuto dalle parti di tali operazioni.
- 21 Pertanto, CB ritiene che, poiché, secondo il diritto spagnolo, egli non può esigere l'IVA che non ha potuto trasferire a causa del suo comportamento costitutivo di un illecito tributario, l'IVA deve intendersi inclusa nel prezzo dei servizi da esso forniti.

- 22 Il giudice del rinvio precisa che, per dirimere la controversia principale, esso deve stabilire se la legge 37/1992, come interpretata dal Tribunal Supremo (Corte suprema), sia conforme al diritto dell'Unione nella parte in cui prevede che, quando gli operatori effettuano, in modo volontario e concordato, operazioni che comportano pagamenti in contanti, senza fattura e senza dichiarazione IVA, simili pagamenti devono intendersi inclusivi di IVA.
- 23 In tale contesto, il Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Corte superiore di giustizia della Galizia, Spagna) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se gli articoli 73 e 78 della direttiva [2006/112] alla luce dei principi di neutralità, del divieto di frode fiscale e di abuso di diritto nonché del divieto di distorsione illecita della concorrenza, debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale e alla giurisprudenza che la interpreta, secondo la quale, qualora l'amministrazione tributaria scopra operazioni occulte soggette all'imposta sul valore aggiunto non fatturate, l'imposta summenzionata deve ritenersi inclusa nel prezzo concordato dalle parti per tali operazioni.

È quindi possibile, nei casi di frode in cui l'operazione è stata occultata all'amministrazione tributaria, considerare, come si può dedurre dalle sentenze del 28 luglio 2016 (causa C-332/15 Astone), del 5 ottobre 2016 (causa C-576/15 Marinova) e del 7 marzo 2018, Dobre, C-159/17, EU:C:2018:161 della Corte, che gli importi consegnati e ricevuti non includono l'IVA, al fine di effettuare l'opportuno accertamento e imporre la corrispondente sanzione».

Sulla questione pregiudiziale

- 24 Con la sua questione, il giudice del rinvio interroga sostanzialmente la Corte sull'interpretazione che, in particolare alla luce del principio di neutralità, occorre dare agli articoli 73 e 78 della direttiva 2006/112, relativi alla determinazione della base imponibile di un'operazione tra soggetti passivi dell'IVA, quando questi ultimi, commettendo un'evasione, non hanno né indicato l'esistenza dell'operazione all'amministrazione tributaria, né emesso fattura, né fatto figurare i redditi ottenuti in occasione di tale operazione in una dichiarazione a titolo delle imposte dirette. Il giudice del rinvio chiede se, in una simile circostanza, gli importi versati e ricevuti debbano o meno essere intesi come già comprensivi dell'IVA.
- 25 Occorre anzitutto sottolineare che, anche se la lotta contro la frode, l'evasione fiscale e gli eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e promosso dalla direttiva 2006/112 (sentenza del 12 novembre 2020, ITH Comercial Timișoara, C-734/19, EU:C:2020:919, punto 39 e giurisprudenza ivi citata), la determinazione della base imponibile di un'operazione tra soggetti passivi, ai sensi degli articoli 73 e 78 di tale direttiva, non rientra tra gli strumenti a disposizione degli Stati membri, ai sensi dell'articolo 273 della suddetta direttiva, al fine di raggiungere tale obiettivo, nel senso che essi potrebbero, in caso di frode, adottare un'interpretazione di dette disposizioni diversa da quella che dovrebbe essere adottata in assenza di comportamento fraudolento da parte dei soggetti passivi.
- 26 Infatti, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 29 delle sue conclusioni, la questione sollevata dal giudice del rinvio deve essere considerata distinta dalla questione di stabilire se sia necessario infliggere alle persone interessate una sanzione per violazione delle norme del meccanismo comune dell'IVA.

- 27 Occorre ricordare, al riguardo, che il legislatore dell'Unione, indipendentemente dalle sanzioni stabilite dagli Stati membri al fine di reprimere i comportamenti fiscali illegittimi e, in particolare, fraudolenti, ha esso stesso fatto in modo che i soggetti passivi che non hanno rispettato le norme di base della direttiva 2006/112, segnatamente in materia di fatturazione, sopportino le conseguenze del loro comportamento con l'impossibilità di detrarre l'IVA, anche qualora, dopo un'ispezione fiscale, le operazioni che non hanno dato luogo a fatturazione siano retroattivamente assoggettate all'IVA.
- 28 Pertanto, secondo una giurisprudenza costante, sebbene il diritto dei 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 loro prestati a monte costituisca un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione – volto a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche e che garantisce, di conseguenza, la neutralità per quanto riguarda l'onere fiscale di tutte le attività economiche, indipendentemente dagli scopi o dai risultati di tali attività, a condizione che queste ultime siano, in linea di principio, esse stesse soggette all'IVA – l'esercizio di tale diritto è, in linea di principio, possibile, conformemente all'articolo 178, lettera a), della direttiva 2006/112, solo nel momento in cui il soggetto passivo è in possesso di una fattura (v., in tal senso, sentenza del 21 marzo 2018, Volkswagen, C-533/16, EU:C:2018:204, punti 37, 38, 42 e 43 nonché giurisprudenza ivi citata).
- 29 Come confermato dal giudice del rinvio, dalla normativa nazionale di cui al procedimento principale, vale a dire dall'articolo 88, paragrafo 2, e dall'articolo 89, paragrafo 3, punto 2, della legge 37/1992, risulta che l'impossibilità per il soggetto passivo di detrarre l'importo dell'IVA gravante sull'operazione non dichiarata all'amministrazione tributaria e da esso non fatturata colpisce, nel caso di specie, il ricorrente nel procedimento principale, fatte salve le sanzioni fiscali di cui è stato o potrebbe essere oggetto.
- 30 Pertanto, per quanto riguarda la determinazione della base imponibile delle operazioni tra soggetti passivi, vale a dire in una fase anteriore a quella in cui l'IVA è versata dal consumatore finale, il prestatore, nel caso di specie il ricorrente nel procedimento principale, avrebbe dovuto fatturare l'IVA al beneficiario della prestazione di servizi, nel caso di specie il gruppo Lito, e dichiarare tale IVA all'amministrazione tributaria, il che gli avrebbe conferito un diritto a detrazione dell'IVA che ha gravato su tutti i beni o servizi presi in considerazione per la propria prestazione di servizi. Tuttavia, a causa dell'evasione commessa dal ricorrente nel procedimento principale, le disposizioni dell'articolo 89, paragrafo 3, punto 2, della legge 37/1992 osterebbero a qualsiasi possibilità di rettifica dell'IVA e quindi anche all'esercizio del diritto a detrazione in questione, circostanza che spetterà al giudice del rinvio verificare.
- 31 Ora, il fatto che un soggetto passivo non abbia osservato l'obbligo di fatturazione sancito all'articolo 220 della direttiva 2006/112 e che, pertanto, per definizione manchino le indicazioni obbligatorie di cui all'articolo 226, punti da 6 a 10, di tale direttiva non può ostare al principio di base della suddetta direttiva, il quale, secondo una giurisprudenza costante della Corte, risiede nel fatto che il sistema dell'IVA mira a gravare unicamente sul consumatore finale (sentenza del 7 novembre 2013, Tulică e Plavoşin, C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).
- 32 Inoltre, anche se, nell'ambito di un'ispezione fiscale, le verifiche effettuate dall'amministrazione nazionale interessata sono dirette a ripristinare la situazione quale sarebbe esistita in assenza di irregolarità e, a fortiori, di frode, e se tale amministrazione si sforza, mediante diversi metodi, di ricostruire le operazioni occultate e i redditi elusi, si deve tuttavia rilevare che tali metodi non

possono pretendere un'affidabilità perfetta e che essi comportano un margine inevitabile di incertezza, di modo che essi mirano, in realtà, a ottenere il risultato fiscale più verosimile e più fedele possibile, in funzione degli elementi materiali raccolti durante l'ispezione fiscale.

- 33 In tali circostanze, la base imponibile come definita agli articoli 73 e 78 della direttiva 2006/112, vale a dire il corrispettivo, valore soggettivo, realmente ricevuto dal soggetto passivo e che non include l'IVA, deve essere intesa – quando deriva da una ricostruzione a posteriori da parte dell'amministrazione tributaria nazionale interessata, a causa della mancata indicazione dell'IVA su una fattura o dell'assenza di fattura, a prescindere dal fatto che tali omissioni siano o meno frutto di un intento fraudolento – tenendo conto di tale inevitabile margine di incertezza.
- 34 È per questo motivo che il risultato di un'operazione occultata all'amministrazione tributaria da parte di soggetti passivi dell'IVA, mentre tale operazione avrebbe dovuto dar luogo a una fatturazione in applicazione dell'articolo 220 della direttiva 2006/112 recante le indicazioni richieste all'articolo 226 di tale direttiva ed essere dichiarata a tale amministrazione, deve essere considerato – quando, come nel procedimento principale, risulta da una ricostruzione da parte dell'amministrazione tributaria interessata effettuata nell'ambito di un'ispezione a titolo di imposte dirette – comprensivo dell'IVA che ha gravato su detta operazione.
- 35 Ciò non avverrebbe invece nel caso di specie, qualora il giudice del rinvio ritenesse che, in seguito all'ispezione di cui al punto 30 della presente sentenza, secondo il diritto nazionale applicabile, la rettifica dell'IVA sia possibile (v., in tal senso, sentenza del 7 novembre 2013, Tulică e Plavoşin, C-249/12 e C-250/12, EU:C:2013:722, punto 37).
- 36 Qualsiasi altra interpretazione contrasterebbe con il principio di neutralità dell'IVA e farebbe gravare una parte dell'onere di quest'ultima su un soggetto passivo, mentre l'IVA deve essere sopportata unicamente dal consumatore finale, conformemente alla giurisprudenza ricordata ai punti 28 e 31 della presente sentenza.
- 37 Tale soluzione non contrasta nemmeno con la giurisprudenza delle sentenze del 28 luglio 2016, *Astone* (C-332/15, EU:C:2016:614), del 5 ottobre 2016, *Maya Marinova* (C-576/15, EU:C:2016:740), e del 7 marzo 2018, *Dobre* (C-159/17, EU:C:2018:161), in quanto, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 33 delle sue conclusioni, in esse la Corte non si è pronunciata sulla questione dell'inclusione o meno dell'IVA nell'importo dei redditi ricostruiti dall'amministrazione tributaria in caso di frode, quando le operazioni occultate che hanno generato tali redditi, soggette all'IVA, avrebbero dovuto essere fatturate e l'IVA dichiarata.
- 38 Occorre aggiungere che il rispetto del principio di neutralità dell'IVA non osta alla possibilità, di cui dispongono gli Stati membri, in applicazione dell'articolo 273 della direttiva 2006/112, di adottare sanzioni dirette a contrastare la frode fiscale e, più in generale, all'obbligo imposto a detti Stati, in applicazione dell'articolo 325, paragrafi 1 e 2, TFUE, di lottare contro le attività illecite lesive degli interessi finanziari dell'Unione europea con misure effettive e dissuasive nonché di adottare, per combattere la frode lesiva degli interessi finanziari dell'Unione, le stesse misure che adottano per combattere la frode lesiva dei loro interessi finanziari (v., in tal senso, sentenza del 5 dicembre 2017, *M.A.S. e M.B.*, C-42/17, EU:C:2017:936, punto 30). È nell'ambito di simili sanzioni, e non mediante la determinazione della base imponibile ai sensi degli articoli 73 e 78 della direttiva 2006/112, che un'evasione come quella di cui al procedimento principale deve essere punita.

- 39 Alla luce di tali considerazioni, occorre risolvere la questione sollevata dichiarando che la direttiva 2006/112, in particolare i suoi articoli 73 e 78, letti alla luce del principio di neutralità dell'IVA, deve essere interpretata nel senso che, qualora un soggetto passivo dell'IVA, commettendo un'evasione, non abbia né indicato l'esistenza dell'operazione all'amministrazione tributaria, né emesso fattura, né fatto figurare in una dichiarazione a titolo delle imposte dirette i redditi ottenuti in occasione di tale operazione, la ricostruzione, nell'ambito dell'ispezione di una simile dichiarazione, degli importi versati e percepiti durante l'operazione in questione da parte dell'amministrazione tributaria interessata deve essere intesa come un prezzo già comprensivo dell'IVA, a meno che, secondo il diritto nazionale, i soggetti passivi abbiano la possibilità di ripercuotere e detrarre successivamente l'IVA in questione, nonostante l'evasione.

Sulle spese

- 40 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:

La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in particolare i suoi articoli 73 e 78, letti alla luce del principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), deve essere interpretata nel senso che, qualora un soggetto passivo dell'IVA, commettendo un'evasione, non abbia né indicato l'esistenza dell'operazione all'amministrazione tributaria, né emesso fattura, né fatto figurare in una dichiarazione a titolo delle imposte dirette i redditi ottenuti in occasione di tale operazione, la ricostruzione, nell'ambito dell'ispezione di una simile dichiarazione, degli importi versati e percepiti durante l'operazione in questione da parte dell'amministrazione tributaria interessata deve essere intesa come un prezzo già comprensivo dell'IVA, a meno che, secondo il diritto nazionale, i soggetti passivi abbiano la possibilità di ripercuotere e detrarre successivamente l'IVA in questione, nonostante l'evasione.

Firme