



## Raccolta della giurisprudenza

ORDINANZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

3 giugno 2022\*

«Rinvio pregiudiziale – Sistema comune d’imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Diritto alla detrazione dell’IVA – Modalità d’esercizio – Revoca e successivo ripristino del numero di identificazione fiscale di un soggetto passivo – Perdita del diritto alla detrazione dell’IVA relativa alle operazioni effettuate nel corso del periodo precedente tale revoca – Principio di proporzionalità»

Nella causa C-188/21,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dalla Kúria (Corte suprema, Ungheria), con decisione del 25 febbraio 2021, pervenuta in cancelleria il 25 marzo 2021, nel procedimento

**Megatherm-Csillaghegy Kft.**

contro

**Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,**

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da J. Passer, presidente di sezione, F. Biltgen e M.L. Arastey Sahún (relatrice), giudici,

avvocato generale: L. Medina

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo ungherese, da M.Z. Fehér e R. Kissné Berta, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da B. Béres e J. Jokubauskaitė, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l’avvocato generale, di statuire con ordinanza motivata, conformemente all’articolo 99 del regolamento di procedura della Corte,

ha emesso la seguente

\* Lingua processuale: l’ungherese.

## Ordinanza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 63, 167 e 168, da 178 a 180, 182 e 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1), come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010 (GU 2010, L 189, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva IVA»), nonché del principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Megatherm-Csillaghegy Kft. e la Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (direzione dei ricorsi dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria), in merito alla decisione di quest'ultima di privare la Megatherm-Csillaghegy del suo diritto alla detrazione dell'IVA assolta prima della revoca e del successivo ripristino del suo numero di identificazione fiscale.

### Contesto normativo

#### *Diritto dell'Unione*

- 3 Conformemente al considerando 30 della direttiva IVA, «per preservare la neutralità dell'imposta, le aliquote applicate dagli Stati membri dovrebbero consentire, di norma, la detrazione dell'imposta applicata allo stadio antecedente».
- 4 L'articolo 63 di tale direttiva dispone:  
  
«Il fatto generatore dell'imposta si verifica e l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi».
- 5 Ai sensi dell'articolo 167 di tale direttiva:  
  
«Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».
- 6 L'articolo 168 della medesima direttiva è così formulato:  
  
«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;  
  
b) l'IVA dovuta per le operazioni assimilate alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi conformemente all'articolo 18, lettera a), e all'articolo 27;  
  
(...)».

7 L'articolo 178 della direttiva IVA 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 al titolo XI, capo 3, sezioni da 3 a 6;
- b) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera b), relativa alle operazioni assimilate alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, assolvere le formalità stabilite da ogni Stato membro;

(...)».

8 L'articolo 179 di tale direttiva prevede quanto segue:

«Il soggetto passivo opera la detrazione globalmente, sottraendo dall'importo dell'imposta dovuta per un periodo d'imposta l'ammontare dell'IVA per la quale il diritto a detrazione è sorto, nello stesso periodo, ed è esercitato secondo quanto previsto all'articolo 178.

Tuttavia gli Stati membri possono obbligare i soggetti passivi che effettuano le operazioni occasionali di cui all'articolo 12 a esercitare il diritto a detrazione soltanto al momento della cessione».

9 L'articolo 180 di tale direttiva è così formulato:

«Gli Stati membri possono autorizzare un soggetto passivo a procedere ad una detrazione che non è stata effettuata conformemente agli articoli 178 e 179».

10 L'articolo 182 della medesima direttiva dispone:

«Gli Stati membri determinano le condizioni e le modalità di applicazione degli articoli 180 e 181».

11 L'articolo 250, paragrafo 1, della direttiva IVA prevede quanto segue:

«Ogni soggetto passivo deve presentare una dichiarazione IVA in cui figurino tutti i dati necessari per determinare l'importo dell'imposta esigibile e quello delle detrazioni da operare, compresi, nella misura in cui sia necessario per la determinazione della base imponibile, l'importo complessivo delle operazioni relative a tale imposta e a tali detrazioni, nonché l'importo delle operazioni esenti».

12 L'articolo 273 di detta direttiva enuncia:

«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***

- 13 L'articolo 137, paragrafo 3, dell'az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (legge CXXVII del 2007 sull'imposta sul valore aggiunto) [*Magyar Közlöny* 2007/155 (XI. 16.)] (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), nella versione applicabile nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2015 e il 31 dicembre 2017, disponeva:

«Nel caso in cui l'amministrazione fiscale e doganale dello Stato, conformemente alle disposizioni del codice di procedura tributaria, ponga fine alla sospensione del numero di identificazione fiscale del soggetto passivo revocandolo, il soggetto passivo perde il suo diritto alla detrazione dell'imposta il giorno in cui la decisione di revoca di detto numero è divenuta definitiva. Anche nel caso in cui l'amministrazione fiscale revochi il numero di identificazione fiscale del soggetto passivo senza averlo sospeso, lo stesso perde il diritto alla detrazione dell'imposta il giorno in cui diventa definitivo il provvedimento di revoca di tale numero».

- 14 L'articolo 137 della legge sull'IVA, nella versione applicabile nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2018 e il 26 novembre 2020, enunciava:

«Se l'amministrazione fiscale e doganale dello Stato revoca il numero di identificazione fiscale del soggetto passivo, quest'ultimo perde il diritto alla detrazione dell'imposta il giorno in cui il provvedimento di revoca di tale numero diventa definitivo».

### **Procedimento principale e questioni pregiudiziali**

- 15 Con decisione dell'8 aprile 2015, la Nemzeti Adó – és Vámhivatal Pest Megyei Adó – és Vámigazgatósága (direzione delle imposte e delle dogane per la provincia di Pest, rientrante nell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria) (in prosieguo: la «direzione delle imposte e delle dogane»), ha revocato il numero di identificazione fiscale della ricorrente nel procedimento principale in quanto quest'ultima non aveva rispettato i propri obblighi di deposito e di pubblicazione elettronica del bilancio d'esercizio per l'anno 2013, nonostante avesse ricevuto svariati solleciti in tal senso e nonostante le fosse stata irrogata una serie di sanzioni per detta omissione. Il 10 giugno 2015, la ricorrente nel procedimento principale sanava tale omissione, ragion per cui la direzione delle imposte e delle dogane ha ripristinato il suo numero di identificazione fiscale con effetto a decorrere da tale data.
- 16 Il 20 gennaio 2015 la ricorrente nel procedimento principale presentava la sua dichiarazione fiscale relativa al mese di ottobre 2014. La direzione delle imposte e delle dogane ha tuttavia archiviato tale dichiarazione senza registrare i dati che figuravano in essa in quanto la stessa era stata presentata come dichiarazione trimestrale e non come dichiarazione mensile. L'8 agosto 2016 la ricorrente nel procedimento principale presentava una nuova dichiarazione fiscale, applicando la periodicità richiesta. Tale nuova dichiarazione fiscale è stata seguita da varie rettifiche, l'ultima delle quali risale al 6 dicembre 2016. La direzione delle imposte e delle dogane ha ritenuto che detta nuova dichiarazione fiscale fosse errata in quanto in essa figurava un'imposta detraibile mentre, a causa della revoca del numero di identificazione fiscale della ricorrente nel procedimento principale, non poteva esservi inserita una siffatta imposta. La direzione delle imposte e delle dogane ha quindi invitato la ricorrente nel procedimento principale a rettificarla.

In assenza di una siffatta rettifica, la direzione delle imposte e delle dogane comunicava alla ricorrente nel procedimento principale che essa avrebbe proceduto all'archiviazione della nuova dichiarazione fiscale senza esaminarla nel merito.

- 17 Con istanza presentata il 22 dicembre 2016 presso la direzione delle imposte e delle dogane, la ricorrente nel procedimento principale chiedeva che le venisse accreditato sul conto o restituito un importo corrispondente all'IVA assolta a monte, nel corso del periodo precedente il ripristino del suo numero di identificazione fiscale, ossia 75 889 000 fiorini ungheresi (HUF) (circa EUR 242 844,80). Una parte di tale importo corrispondeva all'IVA assolta a monte, nel corso del periodo precedente la revoca di tale numero.
- 18 La direzione delle imposte e delle dogane informava la ricorrente nel procedimento principale di non poter accogliere la sua istanza e del fatto che quest'ultima aveva perso il suo diritto a detrarre l'IVA per il periodo precedente la revoca del numero di identificazione fiscale. La ricorrente nel procedimento principale adiva l'autorità di vigilanza affinché questa adottasse un provvedimento in merito a tale questione. In seguito, dopo il rigetto di tale istanza, essa proponeva un ricorso giurisdizionale diretto a far ingiungere all'autorità di primo grado, vale a dire la direzione delle imposte e delle dogane, di pronunciarsi sulla sua istanza del 22 dicembre 2016. A seguito dell'ordinanza emessa dalla Fővárosi Törvényszék (Corte di Budapest-Capitale, Ungheria) che le ha ingiunto di esaminare il caso, la direzione delle imposte e delle dogane si è pronunciata su tale istanza complessivamente con cinque decisioni, una per ogni periodo di presentazione.
- 19 In particolare, con decisione del 3 aprile 2019, la direzione delle imposte e delle dogane respingeva l'istanza della ricorrente nel procedimento principale con la quale essa chiedeva l'accredito nel suo conto corrente fiscale e il rimborso dell'IVA detraibile che figurava nella dichiarazione di rettifica presentata per il periodo compreso tra il 1° ed il 31 ottobre 2014. Tale decisione è stata oggetto di un ricorso amministrativo ed è stata confermata dalla decisione della direzione dei ricorsi dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane del 3 giugno 2019.
- 20 Da quest'ultima decisione risulta che solo successivamente al ripristino del numero di identificazione fiscale, intervenuto dopo la revoca del medesimo, la ricorrente nel procedimento principale aveva presentato, per il mese di ottobre del 2014, una dichiarazione IVA idonea a essere elaborata e che, ai sensi dell'articolo 137, paragrafo 3, della legge sull'IVA, nella sua versione in vigore nel periodo compreso tra il 1° gennaio 2015 e il 31 dicembre 2017, essa aveva perso il diritto a detrazione per il periodo precedente la revoca del suo numero di identificazione fiscale.
- 21 La ricorrente nel procedimento principale ha proposto un ricorso giurisdizionale avverso la decisione della direzione dei ricorsi dell'amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane del 3 giugno 2019, che è stato respinto in primo grado con sentenza definitiva.
- 22 La ricorrente nel procedimento principale ha quindi proposto ricorso per cassazione avverso tale sentenza dinanzi al giudice del rinvio, la Kúria (Corte suprema). Nell'ambito di tale ricorso, la stessa sostiene, in particolare, che detta sentenza viola gli articoli 167 e 168, 176 e 177 della direttiva IVA nonché il principio di neutralità dell'IVA, nella parte in cui dichiara che essa aveva perso il diritto a detrazione per il periodo precedente la revoca del suo numero di identificazione fiscale. La ricorrente nel procedimento principale sostiene, inoltre, che gli articoli 176 e 177 della direttiva IVA non autorizzano gli Stati membri a collegare alla revoca del numero di identificazione fiscale di un soggetto passivo la perdita del diritto alla detrazione dell'IVA assolta.

- 23 Il giudice del rinvio rileva che, nel corso dell'ottobre 2014, la ricorrente nel procedimento principale ha esercitato un'effettiva attività economica e che essa intendeva adempiere il proprio obbligo di dichiarazione relativo a tale periodo, sebbene non l'abbia fatto applicando la corretta periodicità e abbia presentato la dichiarazione solo dopo che il suo numero di identificazione fiscale è stato ripristinato, successivamente alla sua revoca. Inoltre, conformemente agli accertamenti effettuati da tale giudice, nessun elemento del fascicolo di cui dispone consente di ritenere che la ricorrente nel procedimento principale abbia inteso esercitare il proprio diritto a detrazione in modo fraudolento.
- 24 Orbene, il giudice del rinvio deduce dalla giurisprudenza della Corte che l'inadempimento dei requisiti formali del diritto alla detrazione dell'IVA può comportare la perdita di tale diritto solo nel caso in cui ciò impedisca all'amministrazione fiscale di cui trattasi di accertare l'importo dell'imposta oppure ostacoli un efficace contrasto all'evasione dell'IVA. Pertanto, esso ritiene che la revoca del numero di identificazione fiscale di un soggetto passivo non possa di per sé sola giustificare il fatto di privare definitivamente quest'ultimo del suo diritto alla detrazione dell'IVA assoluta, il che può verificarsi solo nel caso in cui siano accertati fatti che integrano frodi dell'IVA.
- 25 In tali circostanze, la Kúria (Corte suprema) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se il principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto nonché il considerando 30 e gli articoli 63, 167 e 168, da 178 a 180, 182 e 273 della direttiva IVA debbano essere interpretati nel senso che ostano all'ultima frase dell'articolo 137, paragrafo 3, della legge sull'IVA, nella versione in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2015 fino al 31 dicembre 2017 (...), e all'articolo 137 della medesima legge, nella versione in vigore a decorrere dal 1° gennaio 2018 fino al 26 novembre 2020 (...).
- 2) Se l'articolo 273 della direttiva IVA debba essere interpretato nel senso che la perdita del diritto alla detrazione dell'imposta, come conseguenza giuridica obbligatoria, eccede quanto necessario per raggiungere l'obiettivo della riscossione dell'imposta e del contrasto all'evasione fiscale (ossia è sproporzionata)».

### **Sulle questioni pregiudiziali**

- 26 Ai sensi dell'articolo 99 del suo regolamento di procedura, in particolare quando la risposta ad una questione pregiudiziale può essere chiaramente desunta dalla giurisprudenza o quando la risposta ad una simile questione non dà adito a nessun ragionevole dubbio, la Corte, su proposta del giudice relatore, sentito l'avvocato generale, può statuire in qualsiasi momento con ordinanza motivata.
- 27 Occorre applicare tale disposizione nell'ambito della presente causa.

### ***Sulla ricevibilità***

- 28 Senza eccepire formalmente l'irricevibilità della domanda di pronuncia pregiudiziale, il governo ungherese fa valere, in sostanza, che le questioni sollevate sono fondate su un'interpretazione errata del diritto ungherese e, in particolare, delle conseguenze della revoca del numero di

identificazione fiscale seguita dal suo ripristino per quanto riguarda il diritto alla detrazione dell'IVA di un soggetto passivo che si trova in una situazione come quella di cui al procedimento principale.

- 29 In particolare, il governo ungherese spiega che l'articolo 137, paragrafo 3, della legge sull'IVA, la cui compatibilità con la direttiva IVA è messa in discussione dal giudice del rinvio, ha subito una modifica che è entrata in vigore il 27 novembre 2020, in forza della quale il diritto alla detrazione dell'IVA di un soggetto passivo non si estingue per effetto della revoca del numero di identificazione fiscale di quest'ultimo se la direzione delle imposte e delle dogane ha ripristinato tale numero dopo averlo revocato, cosicché tale soggetto passivo potrebbe esercitare il proprio diritto a detrazione «per auto-rettifica» nel rispetto di un termine di prescrizione. Tale possibilità sarebbe altresì applicabile, in forza delle disposizioni transitorie, nei confronti dei soggetti passivi il cui numero di identificazione fiscale è stato ripristinato prima dell'entrata in vigore di tale modifica. Sussisterebbe, peraltro, una possibilità di ottenere, in fattispecie come quelle di cui al procedimento principale, il rimborso dell'IVA a monte su domanda, purché siano soddisfatte determinate condizioni, nell'ambito dell'applicazione del regime di rimborso speciale dell'IVA, che è in vigore dal 1° gennaio 2020. Secondo il governo ungherese, tali disposizioni nazionali tutelano il principio di neutralità dell'IVA.
- 30 Al riguardo occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante, il procedimento istituito dall'articolo 267 TFUE si basa su una netta separazione di funzioni tra i giudici nazionali e la Corte, ove quest'ultima è autorizzata a pronunciarsi soltanto sull'interpretazione o sulla validità degli atti dell'Unione di cui a detto articolo. In tale contesto, non spetta alla Corte né pronunciarsi sull'interpretazione delle disposizioni di diritto nazionale né stabilire se l'interpretazione datane dal giudice nazionale sia corretta (sentenza del 26 settembre 2013, *Texdata Software*, C-418/11, EU:C:2013:588, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).
- 31 Ne deriva che la Corte deve prendere in considerazione il contesto fattuale e normativo nel quale si inseriscono le questioni pregiudiziali come definito nella domanda di pronuncia pregiudiziale (sentenza del 26 settembre 2013, *Texdata Software*, C-418/11, EU:C:2013:588, punto 29 e giurisprudenza ivi citata). Occorre perciò limitarsi all'interpretazione del diritto ungherese quale risulta dalla domanda di pronuncia pregiudiziale e che costituisce la premessa delle questioni poste alla Corte.
- 32 Di conseguenza, la domanda di pronuncia pregiudiziale è ricevibile.

### *Nel merito*

- 33 Con le sue questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 63, 167 e 168, da 178 a 180, 182 e 273 della direttiva IVA nonché i principi di neutralità dell'IVA e di proporzionalità debbano essere interpretati nel senso che ostano ad una misura nazionale in forza della quale un soggetto passivo dell'IVA il cui numero di identificazione fiscale è stato revocato poiché aveva ommesso di depositare e di pubblicare i suoi bilanci, e poi ripristinato, in seguito alla regolarizzazione dell'omissione, perde il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte, per il periodo precedente a una siffatta revoca.
- 34 Al fine di rispondere a tale questione, in primo luogo, occorre ricordare che, secondo una giurisprudenza costante della Corte, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o assolta a monte per i beni acquistati e per i servizi ricevuti costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa dell'Unione. Il

diritto a detrazione previsto dagli articoli 167 e seguenti della direttiva IVA 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 sulle operazioni effettuate a monte. Il regime delle detrazioni mira a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche e il sistema comune dell'IVA garantisce 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 (sentenza del 18 novembre 2021, Promexor Trade, C-358/20, EU:C:2021:936, punto 33 e giurisprudenza ivi citata).

- 35 Il diritto alla detrazione dell'IVA è tuttavia subordinato al rispetto di requisiti o di condizioni tanto sostanziali quanto di natura formale (sentenza del 12 settembre 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, punto 31). A tal riguardo, si deve precisare che i requisiti sostanziali del diritto a detrazione sono quelli che stabiliscono il fondamento stesso e l'estensione di tale diritto, come quelli previsti nel capo 1 del titolo X della direttiva IVA, intitolato «Origine e portata del diritto a detrazione», mentre i requisiti formali del suddetto diritto disciplinano le modalità e il controllo dell'esercizio del diritto medesimo nonché il corretto funzionamento del sistema dell'IVA, come nel caso degli obblighi di contabilità, di fatturazione e di dichiarazione (sentenza del 28 luglio 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punto 47 e giurisprudenza ivi citata).
- 36 In particolare, per quanto riguarda i requisiti o le condizioni sostanziali richiesti per il sorgere del diritto a detrazione, dall'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA emerge che, per poter beneficiare di tale diritto, occorre, da un lato, che l'interessato sia un «soggetto passivo» ai sensi della direttiva in parola e, dall'altro, che i beni o i servizi invocati a fondamento di detto diritto siano utilizzati a valle da tale soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta e che, a monte, detti beni siano ceduti o che siffatti servizi siano forniti da un altro soggetto passivo (sentenza del 12 settembre 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).
- 37 Per quanto riguarda i requisiti formali dello stesso diritto, ai fini dell'applicazione dell'IVA e del suo controllo da parte dell'amministrazione finanziaria interessata, il titolo XI della direttiva IVA elenca alcuni obblighi cui sono tenuti i soggetti passivi debitori di tale imposta, come, in particolare, l'obbligo di pagamento dell'IVA, risultante segnatamente dagli articoli 193 e 206 di detta direttiva, l'obbligo ai sensi dell'articolo 213 di detta direttiva di dichiarare l'inizio, la variazione e la cessazione delle proprie attività, l'identificazione, ai fini dell'IVA ai sensi dell'articolo 214 della medesima direttiva, la tenuta di una corretta contabilità prevista ai sensi dell'articolo 242 della direttiva IVA, l'obbligo di archiviazione di tutte le fatture prescritto all'articolo 244 di tale direttiva e la presentazione di una dichiarazione entro un termine stabilito prevista agli articoli 250 e 252 di detta direttiva (sentenza del 28 luglio 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punto 48). Inoltre, per quanto concerne le modalità di esercizio del diritto a detrazione, che sono assimilabili a requisiti o a condizioni di natura formale, l'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA prevede che il soggetto passivo debba essere in possesso di una fattura emessa conformemente agli articoli da 220 a 236 e agli articoli da 238 a 240 della direttiva stessa (sentenza del 12 settembre 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, punto 33 e giurisprudenza ivi citata).
- 38 Come la Corte ha ripetutamente dichiarato, il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione della stessa pagata a monte venga riconosciuta se sono soddisfatti i requisiti sostanziali, quand'anche taluni requisiti formali siano stati disattesi dai soggetti passivi. Di

conseguenza, quando l'amministrazione fiscale di cui trattasi dispone di tutte le informazioni necessarie per accertare che i requisiti sostanziali sono soddisfatti, non può rifiutarsi di riconoscere il diritto a detrazione (v. sentenza del 18 novembre 2021, *Promexor Trade*, C-358/20, EU:C:2021:936, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).

- 39 Tuttavia, il diniego del diritto a detrazione può essere giustificato qualora la violazione dei requisiti formali abbia l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del soddisfacimento dei requisiti sostanziali (sentenza del 18 novembre 2021, *Promexor Trade*, C-358/20, EU:C:2021:936, punto 34 e giurisprudenza ivi citata). Infatti, un tale diniego dipende più dalla mancanza delle informazioni necessarie ad accertare la sussistenza dei requisiti sostanziali che dall'inosservanza di un requisito formale (sentenza del 7 marzo 2018, *Dobre*, C-159/17, EU:C:2018:161, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).
- 40 Del pari, secondo costante giurisprudenza, il diritto alla detrazione dell'IVA può essere negato a un soggetto passivo qualora venga dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che tale diritto viene invocato in modo fraudolento o abusivo. Infatti, la lotta contro eventuali evasioni, elusioni e abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla direttiva IVA, e i singoli non possono avvalersi in modo fraudolento o abusivo delle norme del diritto dell'Unione (sentenza del 19 ottobre 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, punto 43 e giurisprudenza ivi citata).
- 41 In ogni caso, poiché il diniego del diritto a detrazione è un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce, incombe alle autorità fiscali competenti dimostrare in termini giuridicamente sufficienti il ricorrere degli elementi oggettivi che comprovano l'esistenza di un'evasione o di un abuso. Spetta poi ai giudici nazionali verificare se le autorità fiscali interessate abbiano dimostrato l'esistenza di siffatti elementi oggettivi (sentenza del 28 luglio 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punto 52 e giurisprudenza ivi citata).
- 42 Nell'ambito della suddetta verifica, spetterà ai giudici nazionali tener conto del fatto che, sebbene gli inadempimenti agli obblighi formali non impediscano di fornire la prova certa del soddisfacimento dei requisiti sostanziali che fanno sorgere il diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte, simili circostanze possono dimostrare l'esistenza dell'ipotesi più semplice di evasione fiscale, in cui il soggetto passivo omette deliberatamente di rispettare gli obblighi formali che gli incombono allo scopo di sottrarsi al pagamento dell'imposta (sentenza del 18 novembre 2021, *Promexor Trade*, C-358/20, EU:C:2021:936, punto 39 e giurisprudenza ivi citata).
- 43 In secondo luogo, occorre ricordare che, sebbene, ai sensi dell'articolo 167 e dell'articolo 179, primo comma, della direttiva IVA, il diritto alla detrazione dell'IVA debba essere esercitato, in linea di principio, nel corso dello stesso periodo in cui tale diritto è sorto, ossia nel momento in cui l'imposta diviene esigibile, è comunque possibile che, ai sensi degli articoli 180 e 182 di tale direttiva, un soggetto passivo venga autorizzato ad operare la detrazione dell'IVA anche se non ha esercitato il proprio diritto nel periodo in cui questo è sorto, fatto salvo, però, il rispetto delle condizioni e delle modalità fissate dalle normative nazionali. A tale riguardo, la Corte ha riconosciuto che, al fine di garantire il principio della certezza del diritto, la possibilità di esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA può essere soggetta ad un termine di decadenza, purché tale termine sia conforme ai principi di equivalenza e di effettività (v., in tal senso, sentenza del 21 marzo 2018, *Volkswagen*, C-533/16, EU:C:2018:204, punti da 44 a 47 e giurisprudenza ivi citata).

- 44 In tale contesto, la Corte ha precisato che la data in cui la dichiarazione IVA è presentata o la fattura emessa non incide necessariamente sui requisiti sostanziali che danno diritto alla detrazione di tale imposta (sentenza del 12 settembre 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, punto 41).
- 45 In terzo e ultimo luogo, occorre ricordare che, nell'ambito di una causa riguardante una società che aveva esercitato il suo diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte, durante il periodo in cui il suo numero di identificazione fiscale era stato annullato a motivo dell'inosservanza di tutti gli obblighi di dichiarazione previsti dalla legge, la Corte, basandosi sulla giurisprudenza citata nei punti precedenti della presente ordinanza, ha dichiarato che la direttiva IVA deve essere interpretata nel senso che essa osta a una normativa nazionale che consente all'amministrazione fiscale interessata di negare a un soggetto passivo, che ha effettuato acquisti durante il periodo in cui il suo numero di identificazione fiscale è stato annullato per la mancata presentazione delle dichiarazioni fiscali, il diritto di detrarre l'IVA relativa a tali acquisti mediante dichiarazioni IVA effettuate, o mediante fatture emesse, successivamente al ripristino del suo numero di identificazione fiscale, per la sola ragione che tali acquisti sono avvenuti durante il periodo di disattivazione, pur se i requisiti sostanziali sono soddisfatti e il diritto a detrazione non è invocato in modo fraudolento o abusivo (sentenza del 12 settembre 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, punto 44).
- 46 Nel caso di specie, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che, nel mese di ottobre 2014, la ricorrente nel procedimento principale ha esercitato un'effettiva attività economica nel corso della quale ha assolto l'IVA a monte. Dal momento che essa non ha rispettato il proprio obbligo di deposito e di pubblicazione elettronica del bilancio d'esercizio per l'anno 2013, l'8 aprile 2015 la direzione delle imposte e delle dogane ha revocato il suo numero di identificazione fiscale. Dopo che la ricorrente nel procedimento principale ha sanato tale omissione, il 10 giugno successivo, la direzione ha ripristinato il suo numero di identificazione fiscale. Successivamente a tale ripristino, la ricorrente ha presentato una domanda diretta, in particolare, alla detrazione dell'IVA assolta a monte nel corso dell'ottobre 2014. Nel fascicolo a disposizione della Corte non vi è alcuna indicazione che consenta di ritenere che una siffatta domanda sia stata presentata dopo la scadenza del termine di cui disponeva la ricorrente nel procedimento principale per esercitare un siffatto diritto a detrazione. Infine, secondo gli accertamenti effettuati dal giudice del rinvio, non vi è alcuna indicazione del fatto che la ricorrente nel procedimento principale abbia cercato di esercitare il suo diritto alla detrazione dell'IVA in modo fraudolento.
- 47 Tenuto conto della giurisprudenza menzionata ai punti da 34 a 45 della presente ordinanza, occorre rilevare che, ove sia accertato che sono soddisfatti i requisiti sostanziali che danno diritto alla detrazione dell'IVA assolta nel corso del periodo precedente la revoca del numero di identificazione fiscale di un soggetto passivo e che tale diritto non è stato invocato in modo fraudolento o abusivo, tale soggetto passivo che si trovi in circostanze come quelle descritte al punto precedente sarebbe legittimato a far valere tale diritto, successivamente al ripristino del suo numero di identificazione fiscale risultante dalla regolarizzazione delle omissioni formali che avevano comportato la revoca di quest'ultimo.
- 48 Tuttavia, dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare, che, in applicazione dell'articolo 137, paragrafo 3, della legge sull'IVA, la revoca del numero di identificazione fiscale di un soggetto passivo a causa dell'inadempimento dell'obbligo di deposito e di pubblicazione dei bilanci incombente al medesimo comporta di per sé la perdita definitiva del suo diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte, nel periodo precedente tale revoca. Pertanto, qualora, come nel caso di specie, il numero di identificazione

fiscale di tale soggetto passivo sia ripristinato come conseguenza del fatto che quest'ultimo ha sanato tale inadempimento, egli non è più legittimato a far valere tale diritto, sebbene sia dimostrato che i requisiti sostanziali richiesti per poterne beneficiare sono soddisfatti e che egli non ha esercitato un siffatto diritto in modo fraudolento o abusivo.

- 49 Nelle sue osservazioni scritte, il governo ungherese ha spiegato che la revoca del numero di identificazione fiscale di un soggetto passivo costituisce uno degli strumenti volti a contrastare l'economia sommersa. Tale misura sarebbe quindi stata istituita principalmente al fine di sanzionare i contribuenti fittizi o animati da una volontà di elusione o di evasione fiscale e che non esercitano un'effettiva attività economica, nonché di escluderli immediatamente dalla vita economica. Inoltre, detta misura servirebbe a facilitare il ripristino di un comportamento conforme alla legge da parte dei contribuenti che esercitano effettivamente un'attività economica, ma in violazione della legge.
- 50 Tenuto conto degli elementi che emergono dalla domanda di pronuncia pregiudiziale, la situazione della ricorrente nel procedimento principale rientrerebbe nei casi di revoca del numero di identificazione fiscale di un soggetto passivo nei quali quest'ultimo, pur svolgendo un'effettiva attività economica, l'esercita tuttavia in violazione della legge.
- 51 A tale riguardo, occorre ricordare che, se è vero che, come giustamente sottolinea il governo ungherese, ai sensi dell'articolo 273 della direttiva IVA, gli Stati membri possono adottare provvedimenti per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare evasioni, quali sanzioni in caso di inosservanza delle condizioni formali relative all'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, detti provvedimenti non devono tuttavia eccedere quanto necessario a tal fine e non devono compromettere la neutralità dell'IVA (sentenza del 15 settembre 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691, paragrafo 41 e giurisprudenza ivi citata).
- 52 Orbene, nella misura in cui, ai sensi dell'articolo 137, paragrafo 3, della legge sull'IVA, la revoca del numero di identificazione fiscale di un soggetto passivo comporta la perdita del suo diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte, occorre ricordare che la Corte ha stabilito che, in considerazione del ruolo preponderante che il diritto alla detrazione occupa nel sistema comune dell'IVA, una sanzione consistente nella perdita assoluta del diritto a detrazione appare sproporzionata nel caso in cui non siano accertate frodi o danni per il bilancio dello Stato (sentenza del 12 luglio 2012, *EMS-Bulgaria Transport*, C-284/11, EU:C:2012:458, punto 70).
- 53 Peraltro, come risulta dalla giurisprudenza della Corte, il fatto di sanzionare l'inosservanza di obblighi formali con il diniego del diritto alla detrazione dell'IVA, senza prendere in considerazione i requisiti sostanziali e, in particolare, senza porsi la questione se questi ultimi siano soddisfatti, va al di là di quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta (v., in tal senso, sentenza del 18 novembre 2021, *Promexor Trade*, C-358/20, EU:C:2021:936, punto 42 e giurisprudenza ivi citata).
- 54 Infine, il fatto di sanzionare l'inosservanza da parte di un soggetto passivo degli obblighi contabili e di dichiarazione con il diniego del suo diritto alla detrazione dell'IVA eccede chiaramente quanto necessario per conseguire l'obiettivo di garantire il corretto adempimento di tali obblighi, posto che il diritto dell'Unione non vieta agli Stati membri di irrogare, se del caso, un'ammenda o una sanzione pecuniaria proporzionata alla gravità dell'infrazione. La Corte ha tuttavia precisato che diversa può essere la soluzione qualora la violazione di tali requisiti formali abbia l'effetto

d'impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (sentenza del 12 settembre 2018, Siemens Gamesa Renewable Energy România, C-69/17, EU:C:2018:703, punti 37 e 38 e giurisprudenza ivi citata).

- 55 Ne consegue che un provvedimento nazionale consistente nel sanzionare l'inadempimento, da parte di un soggetto passivo dell'IVA, degli obblighi formali ad esso incombenti mediante la revoca del suo numero di identificazione fiscale e la perdita del suo diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte, nel corso del periodo precedente tale revoca, cosicché tale soggetto passivo non sia più legittimato ad esercitare tale diritto, sebbene egli abbia sanato un siffatto inadempimento, il suo numero di identificazione fiscale sia stato conseguentemente ripristinato, il suddetto inadempimento non abbia avuto l'effetto di rendere impossibile l'accertamento relativo a se i requisiti sostanziali richiesti per beneficiare del suddetto diritto sono soddisfatti e non sia stato dimostrato nessun comportamento abusivo o fraudolento del detto soggetto passivo, va al di là di quanto necessario per assicurare il corretto adempimento di tali obblighi e l'esatta riscossione dell'imposta nonché per evitare evasioni fiscali.
- 56 Tuttavia, in ultima analisi, spetta al giudice del rinvio valutare la compatibilità della normativa nazionale di cui trattasi e della sua applicazione da parte della direzione delle imposte e delle dogane con i requisiti di cui ai punti da 51 a 54 della presente ordinanza, tenuto conto di tutte le circostanze del procedimento principale.
- 57 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre risolvere le questioni pregiudiziali nel senso che gli articoli 63, 167 e 168, da 178 a 180, 182 e 273 della direttiva IVA nonché i principi di neutralità dell'IVA e di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che ostano a una misura nazionale in forza della quale un soggetto passivo dell'IVA il cui numero di identificazione fiscale è stato revocato in quanto quest'ultimo ha omesso di depositare e pubblicare i suoi bilanci, poi ripristinato, in seguito alla regolarizzazione dell'omissione, è privato del suo diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte, nel periodo precedente tale revoca, sebbene siano soddisfatti i requisiti sostanziali che danno diritto a tale detrazione e detto soggetto passivo non abbia agito in modo fraudolento o abusivo per poter beneficiare di tale diritto.

### **Sulle spese**

- 58 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

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

**Gli articoli 63, 167 e 168, da 178 a 180, 182 e 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, così come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, nonché i principi di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) e di proporzionalità devono essere interpretati nel senso che ostano a una misura nazionale in forza della quale un soggetto passivo dell'IVA il cui numero di identificazione fiscale è stato revocato in quanto quest'ultimo ha omesso di depositare e pubblicare i suoi bilanci, poi ripristinato, in seguito alla regolarizzazione dell'omissione, è privato del suo diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte, nel periodo precedente tale revoca, sebbene siano soddisfatti i requisiti sostanziali**

**che danno diritto a tale detrazione e detto soggetto passivo non abbia agito in modo fraudolento o abusivo per poter beneficiare di tale diritto.**

Firme