

SENTENZA DELLA CORTE

19 settembre 2000 *

Nel procedimento C-454/98,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), dal Bundesfinanzhof (Germania), nella causa dinanzi ad esso pendente tra

Schmeink & Cofreth AG & Co. KG

e

Finanzamt Borken,

e contro

Manfred Strobel

e

Finanzamt Esslingen,

domanda vertente sull'interpretazione dell'art. 21, punto 1, lett. c), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1),

* Lingua processuale: il tedesco.

LA CORTE,

composta dai signori G.C. Rodríguez Iglesias, presidente, J.C. Moitinho de Almeida (relatore) e L. Sevón, presidenti di sezione, P.J.G. Kapteyn, J.-P. Puissochet, P. Jann, H. Ragnemalm, M. Wathelet e V. Skouris, giudici,

avvocato generale: N. Fennelly

cancelliere: R. Grass

viste le osservazioni scritte presentate:

- per la Schmeink & Cofreth AG & Co. KG, dai signori J. Hartmann e A. Schiller, consulenti fiscali;

- per il governo tedesco, dai signori W.-D. Plessing, Ministerialrat presso il Ministero federale dell'Economia, e C.-D. Quassowski, Regierungsdirektor presso lo stesso Ministero, in qualità di agenti;

- per la Commissione delle Comunità europee, dai signori E. Traversa, consigliere giuridico, e A. Buschmann, funzionario nazionale distaccato presso lo stesso servizio, in qualità di agenti,

vista la relazione del giudice relatore,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 13 aprile 2000,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 Con ordinanza 15 ottobre 1998, pervenuta in cancelleria l'11 dicembre seguente, il Bundesfinanzhof ha sottoposto alla Corte, a norma dell'art. 177 del Trattato CE (divenuto art. 234 CE), tre questioni pregiudiziali vertenti sull'interpretazione dell'art. 21, punto 1, lett. c), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»).

- 2 Tali questioni sono state sollevate nell'ambito di due controversie che oppongono, da un lato, la Schmeink & Cofreth AG & Co. KG (in prosieguo: la «Schmeink») al Finanzamt Borken e, dall'altro, il signor Strobel al Finanzamt Esslingen relativamente al rifiuto da parte del Finanzamt di esonerare, a titolo di provvedimento di equità, la Schmeink e il signor Strobel dal pagamento dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») indebitamente fatturata.

La sesta direttiva

3 L'art. 21 della sesta direttiva stabilisce:

«L'imposta sul valore aggiunto è dovuta:

1. in regime interno:

(...)

c) da chiunque indichi l'imposta sul valore aggiunto in una fattura o in un altro documento che ne fa le veci;

(...).».

La normativa nazionale in materia di IVA

- 4 L'art. 14, n. 2, dell'Umsatzsteuergesetz 1991 (legge tedesca relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG»), che riguarda la liquidazione dell'IVA allorché l'importo dell'imposta indicato sulla fattura è erroneo, stabilisce:

«Qualora l'imprenditore abbia indicato distintamente, in una fattura relativa ad una fornitura o a un'«altra prestazione», un importo IVA superiore a quello di cui è debitore ai sensi della presente legge, è ugualmente tenuto a pagare l'importo eccedente. Se egli rettifica l'importo dell'imposta nei confronti del destinatario della prestazione, si applica per analogia l'art. 17, n. 1».

- 5 L'art. 14, n. 3, dell'UStG aggiunge, per quanto riguarda la liquidazione dell'IVA allorché l'imposta che figura sulla fattura è ingiustificata:

«Chiunque indichi separatamente su una fattura un importo di imposte, benché non sia autorizzato a menzionare l'imposta separatamente, è debitore dell'importo indicato. Questo vale anche allorché qualcuno indichi separatamente un importo di imposte in un altro documento, con il quale indica quanto deve essere pagato, come un imprenditore che fornisce prestazioni, benché non sia imprenditore o non esegua forniture, né altra prestazione».

6 L'art. 17, n. 1, dell'UStG prevede:

«Allorché la base di calcolo di un'operazione imponibile è modificata ai sensi dell'art. 1, n. 1, punti 1-3:

1. l'operatore economico che ha effettuato l'operazione è tenuto a rettificare corrispondentemente l'importo dell'imposta dovuta a tal riguardo,

2. l'operatore economico beneficiario di tale operazione è tenuto a rettificare corrispondentemente la deduzione dell'imposta a monte che ha fatto valere a tale titolo (...).

7 L'art. 190, n. 3, delle Umsatzsteuer-Richtlinien (direttive in materia di imposta sulla cifra d'affari) precisa:

«Contrariamente all'art. 14, n. 2, dell'UStG, l'art. 14, n. 3, dell'UStG non prevede la possibilità di una rettifica. Tuttavia, se la riscossione dell'imposta che è stata indicata ingiustamente comporta una situazione di iniquità obiettiva, è consentito per motivi di equità che colui che emette una fattura la rettifichi applicando per analogia l'art. 14, n. 2, dell'UStG (...). Si deve considerare che si è in presenza di un caso di iniquità obiettiva, ad esempio, allorché la prestazione sulla quale è redatta una fattura è stata fornita da colui che redige tale fattura e si fa valere in maniera plausibile che solo per errore è stato indicato un nome inesatto per il destinatario della prestazione o che la prestazione è stata indicata in maniera erronea».

- 8 L'art. 227 dell'Abgabenordnung (codice delle imposte; in prosieguo: l'«AO») stabilisce:

«Le autorità fiscali possono concedere un'esenzione totale o parziale dai diritti derivanti da un debito fiscale se è iniquo in una data situazione riscuoterlo; alle stesse condizioni gli importi già versati possono essere rimborsati o presi in conto».

Le cause principali e le questioni pregiudiziali

Causa Schmeink

- 9 La Schmeink ha acquisito il 50% delle quote di una GmbH (società a responsabilità limitata di diritto tedesco; in prosieguo: la «GmbH») per un prezzo di DEM 3 781 220. Il 31 dicembre 1991 essa ha inviato a questa GmbH un documento contabile equiparato a una fattura in cui viene menzionato il suddetto importo a titolo di prestazioni di consulenza che essa non ha tuttavia mai effettuato. Su tale documento contabile la Schmeink ha esplicitamente indicato un importo di IVA di DEM 529 370,80.
- 10 Questa «fattura pro-forma» ha costituito uno degli elementi utilizzati dalla GmbH a sostegno di una domanda di incentivo fiscale all'investimento.
- 11 In seguito ad una verifica speciale dell'IVA effettuata nel marzo 1993, il Finanzamt Borken ha fissato, con avviso rettificato 14 aprile 1993, l'IVA dovuta dalla Schmeink nell'importo indicato separatamente sul documento contabile.

- 12 La GmbH non ha fatto valere alcun diritto a deduzione a titolo di questo documento contabile e l'ha restituito alla Schmeink il 19 luglio 1993.
- 13 Il 1° luglio 1994 la Schmeink ha inviato al Finanzamt Borken una domanda intesa ad ottenere, conformemente all'art. 227 dell'AO, l'esenzione dall'IVA per motivi di equità.
- 14 Con decisione 12 settembre 1994 il Finanzamt Borken ha respinto la domanda.
- 15 Adito con un ricorso presentato dalla Schmeink contro la decisione del Finanzamt Borken, il Finanzgericht di Münster ha confermato questa decisione con sentenza 23 novembre 1995.
- 16 Il 24 marzo 1997 la Schmeink ha presentato dinanzi al Bundesfinanzhof un ricorso per «Revision» contro la sentenza del Finanzgericht.

Causa Strobel

- 17 Nel corso degli anni 1992 e 1993, durante i quali gestiva un negozio di macchine per ufficio, il signor Strobel ha inviato a diverse imprese di leasing fatture relative a forniture che non sono mai avvenute.

- 18 Con queste fatture fittizie il signor Strobel intendeva nascondere le perdite di una delle sue filiali e simulare migliori risultati. Le fatture sono state pagate dalle imprese di leasing. Successivamente, il signor Strobel ha rimborsato a tali imprese gli importi che queste gli avevano versato.
- 19 Il signor Strobel ha assoggettato all'IVA gli importi di cui trattasi. Dal canto loro, le imprese di leasing hanno dedotto a titolo d'imposte versate a monte l'importo dell'IVA indicato su tali fatture.
- 20 Nel 1994 il signor Strobel ha presentato una dichiarazione rettificativa spontanea al Pubblico Ministero e al Finanzamt di Esslingen, portando a loro conoscenza le fatture fittizie e i loro destinatari. Il Finanzamt di Esslingen ha trasmesso questi dati alle amministrazioni dei contributi competenti per i destinatari delle fatture affinché queste procedessero nei confronti di questi ultimi alle regolarizzazioni relative alla deduzione delle imposte pagate a monte.
- 21 In seguito alla dichiarazione effettuata dal signor Strobel, i servizi fiscali hanno effettuato un controllo e il Finanzamt di Esslingen ha fissato l'importo dovuto al signor Strobel a titolo dell'IVA agli importi indicati separatamente sulle fatture, cioè DEM 519 346,36 per il 1992 e DEM 653 156,51 per il 1993.
- 22 Il 24 agosto 1995 il signor Strobel ha inviato al Finanzamt di Esslingen una domanda intesa ad ottenere, conformemente all'art. 227 dell'AO, l'esenzione dall'IVA per motivi di equità.
- 23 Con decisione 15 novembre 1995 il Finanzamt di Esslingen ha respinto la domanda.

- 24 Adito con un ricorso presentato dal signor Strobel contro la decisione del Finanzamt di Esslingen, il Finanzgericht del Baden-Württemberg ha confermato questa decisione con sentenza 9 luglio 1997.
- 25 Il 19 agosto 1997 il signor Strobel ha presentato dinanzi al Bundesfinanzhof un ricorso in «Revision» contro la sentenza del Finanzgericht.
- 26 Il Bundesfinanzhof ha riunito queste due cause. Esso ha rilevato che la fissazione dell'IVA in conformità all'art. 14, n. 3, seconda frase, seconda possibilità, dell'UStG era giustificata in quanto la Schmeink e il signor Strobel avevano redatto fatture in cui si menzionava separatamente questa imposta e le avevano consegnate ai loro destinatari senza aver effettuato le prestazioni che vi erano indicate.
- 27 Il Bundesfinanzhof ha fatto presente che l'obiettivo perseguito dall'art. 14, n. 3, dell'UStG è quello di ostacolare le frodi allorché vengono redatte fatture da cui risulta separatamente l'importo dell'imposta e le operazioni di cui trattasi non vengono effettuate. A differenza dell'art. 14, n. 2, dell'UStG, il legislatore non avrebbe previsto, all'art. 14, n. 3, dell'UStG, alcuna possibilità di regolarizzazione, al fine di non affievolire l'effetto dissuasivo di questa disposizione.
- 28 In base ad una sentenza del Bundesfinanzhof 21 febbraio 1980 (*BStBl* II 1980, pag. 283), un provvedimento di equità s'imporrebbe nel caso in cui colui che emette la fattura abbia eliminato il rischio di diminuzione di entrate fiscali in tempo utile e completamente. Infatti, in tali casi, in particolare allorché colui che emette la fattura riesce a farsi restituire e a distruggere le fatture che ha redatto prima del loro uso da parte del destinatario o allorché colui che emette la fattura, pur senza riuscire a farsi restituire la fattura, elimina la situazione di rischio adottando in tempo altri provvedimenti, in particolare mediante una dichiarazione presso il Finanzamt da cui dipende o da cui dipende il destinatario della fattura, l'art. 14, n. 3, dell'UStG non avrebbe alcun effetto dissuasivo.

- 29 Il Bundesfinanzhof ha tuttavia fatto riferimento alla sentenza 13 dicembre 1989, causa C-342/97, Genius Holding (Racc. pag. 4227, punto 18), secondo cui, per assicurare l'applicazione del principio della neutralità dell'IVA, spetta agli Stati membri contemplare nei rispettivi ordinamenti giuridici interni la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede, nonché ad una sentenza del Bundesgerichtshof 23 novembre 1995, IX ZR 225/94 (*Neue Juristische Wochenschrift* 1996, pag. 842), nella quale questo giudice ha ritenuto che, tenuto conto del fatto che l'art. 14, n. 3, dell'UStG non prevede alcuna possibilità di regolarizzazione, occorre conformarsi alla citata sentenza Genius Holding mediante un'esenzione dall'imposta autorizzata dall'art. 227 dell'AO.
- 30 Il Bundesfinanzhof ha rilevato che il requisito della buona fede per consentire la regolarizzazione non può essere dedotto dalla struttura dell'art. 14, n. 3, dell'UStG. Un tale requisito, che deriva dalla giurisprudenza della Corte, non risulterebbe dal principio di neutralità. Una limitazione della possibilità di deduzione di colui che emette la fattura ai casi di buona fede non sarebbe né sufficiente né conforme alla struttura del sistema dell'IVA. Come criterio per escludere la regolarizzazione dell'importo dell'IVA menzionata sulla fattura, occorrerebbe piuttosto tener conto del fatto che la deduzione fiscale corrispondente ha potuto essere effettivamente ottenuta dal destinatario della fattura. Se risultasse che non è più possibile annullare presso il destinatario di una fattura una deduzione che gli è stata concessa, colui che emette la fattura sarebbe considerato responsabile delle mancate entrate fiscali al fine di garantire la neutralità fiscale.
- 31 Subordinare la possibilità di regolarizzazione alla prova della buona fede di colui che emette la fattura avrebbe come conseguenza di avvicinare l'art. 21, n. 1, lett. c), della sesta direttiva a una disposizione penale. Infatti, il porre definitivamente a carico di qualcuno l'imposta indicata dipenderebbe esclusivamente da un «comportamento condannabile», cioè dal fatto di agire in malafede. Questa situazione giuridica solleverebbe riserve sul piano costituzionale.

32 Il Bundesfinanzhof ha pertanto deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

- «1) Se il diritto comunitario imponga che sia consentita la rettifica di un'imposta già indebitamente fatturata nell'ambito del procedimento di accertamento d'imposta, oppure sia sufficiente che gli Stati membri ammettano una rettifica in un successivo procedimento secondo equità (per cosiddette ragioni tecniche).

- 2) Se la rettifica di un'imposta indebitamente fatturata presupponga obbligatoriamente che colui che emette una fattura dimostri la sua buona fede oppure una rettifica di una fattura sia ammessa anche in altri casi (eventualmente quali).

- 3) In base a quali presupposti colui che emette una fattura agisca in buona fede».

Sulla ricevibilità

33 Il governo tedesco contesta la ricevibilità della prima e della terza questione in quanto la loro soluzione non sarebbe utile per la decisione delle cause principali.

34 Per quanto riguarda la prima questione, il governo tedesco fa valere che, nelle cause principali, la procedura di fissazione dell'imposta è chiusa e che gli avvisi di fissazione non possono più costituire oggetto di ricorso, di modo che una regolarizzazione degli importi determinati ingiustamente nell'ambito della

procedura di fissazione dell'imposta non sarebbe più possibile. Le cause principali riguarderebbero unicamente il rigetto delle domande di riduzione ad equità degli importi da versare a titolo dell'IVA, in conformità all'art. 227 dell'AO, e non gli avvisi di fissazione dell'imposta basati sull'art. 14, n. 3, seconda frase, seconda possibilità dell'UStG.

- 35 Per quanto riguarda la terza questione, il governo tedesco ritiene che non vi sia, nella fattispecie, alcun motivo per esaminare la nozione di buona fede. Infatti, secondo questo governo, l'emissione delle fatture sarebbe un abuso e non un errore in quanto la Schmeink e il signor Strobel sapevano che non erano legittimati ad indicare separatamente l'IVA sulle fatture.
- 36 A tale riguardo occorre ricordare che il procedimento ex art. 177 del Trattato costituisce uno strumento di cooperazione tra la Corte e i giudici nazionali, per mezzo del quale la prima fornisce ai secondi gli elementi d'interpretazione del diritto comunitario necessari per risolvere le controversie dinanzi a loro pendenti (v., in particolare, ordinanza 25 maggio 1998, causa 361/97, Nour, Racc. pag. I-3101, punto 10).
- 37 Inoltre, da una costante giurisprudenza risulta che spetta esclusivamente al giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale, valutare, alla luce delle particolari circostanze della causa, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di pronunciare la propria sentenza sia la rilevanza delle questioni che sottopone alla Corte. Di conseguenza, se le questioni sollevate vertono sull'interpretazione del diritto comunitario, la Corte, in via di principio, è tenuta a statuire (v., in particolare, sentenze 15 dicembre 1995, causa C-415/93, Bosman, Racc. pag. I-4921, punto 59, e 1° dicembre 1998, causa C-200/97, Ecotrade, Racc. pag. I-7907, punto 25 e 13 gennaio 2000, causa C-254/98, TK-Heimdienst, Racc. pag. I-151, punto 13).
- 38 Ora, nella presente causa, non risulta in maniera evidente che l'interpretazione del diritto comunitario che il giudice nazionale chiede con la sua prima questione

non ha alcun rapporto con l'oggetto delle cause principali.

39 Infatti, nel caso in cui il diritto comunitario dovesse essere interpretato nel senso che impone agli Stati membri di rendere possibile, nel loro diritto nazionale, la regolarizzazione dell'IVA indebitamente fatturata, una tale regolarizzazione potrebbe essere realizzata in particolare nell'ambito di una procedura successiva avviata per motivi di equità, quale quella di cui all'art. 227 dell'AO.

40 Inoltre, l'obiezione sollevata dal governo tedesco, in quanto presuppone che tale regolarizzazione non possa intervenire nell'ambito di una procedura successiva avviata per motivi di equità, ma avrebbe dovuto intervenire nell'ambito della procedura di fissazione dell'imposta, non si riferisce alla ricevibilità ma al merito della prima questione.

41 Inoltre, per quanto riguarda la terza questione, l'argomento del governo tedesco, secondo cui la nozione di buona fede non dovrebbe essere esaminata nella fattispecie, poiché l'emissione di fatture da parte di soggetti passivi che fanno, come nelle cause principali, che non sono legittimati ad indicare separatamente l'IVA costituirebbe un abuso, riguarda in effetti già il contenuto della nozione di buona fede e quindi si riferisce anch'esso al merito di tale questione.

42 Ne deriva che la prima e la terza questione sono ricevibili.

Sulle questioni poste

Sulla seconda questione

- 43 Con la seconda questione, che occorre esaminare in primo luogo, il giudice nazionale chiede in sostanza se la regolarizzazione dell'IVA indebitamente fatturata sia subordinata alla buona fede di chi emette la fattura.
- 44 Il governo tedesco fa valere che, in mancanza di norme comunitarie in materia, spetta agli Stati membri determinare le modalità di una regolarizzazione dell'IVA indebitamente fatturata.
- 45 Secondo questo governo, la possibilità offerta dal suo diritto nazionale all'emittente di una fattura in buona fede che abbia commesso un errore scusabile di regolarizzare, per motivi obiettivi, l'IVA indebitamente fatturata mediante un provvedimento di equità soddisferebbe le esigenze del diritto comunitario quali risultano dalla citata sentenza Genius Holding.
- 46 Allorché l'indicazione indebita dell'IVA non è effettuata in buona fede, bensì abusivamente in quanto chi emette la fattura sa che non è soggetto passivo oppure che la cessione di beni o la prestazione di servizi cui si riferisce la fattura non è stata eseguita, il principio di neutralità dell'IVA non richiederebbe che sia offerta la possibilità di regolarizzare l'IVA indebitamente fatturata. In tali casi, la norma di diritto nazionale secondo la quale colui che indica separatamente un importo di IVA su una fattura è debitore di questo importo avrebbe un ruolo di sanzione e di dissuasione.

- 47 Si deve innanzi tutto ricordare che, in forza dell'art. 21, n. 1, lett. c), della sesta direttiva, l'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta su una fattura o in un altro documento che ne fa le veci.
- 48 Occorre in secondo luogo constatare che la sesta direttiva non contiene alcuna disposizione relativa alla regolarizzazione, da parte di chi emette la fattura, dell'IVA indebitamente fatturata. La sesta direttiva definisce solo, all'art. 20, le condizioni che devono essere soddisfatte affinché la deduzione delle imposte a monte possa essere regolarizzata presso il beneficiario della cessione di beni o della prestazione di servizi.
- 49 Alla luce di queste considerazioni, spetta in via di principio agli Stati membri determinare le condizioni in cui l'IVA indebitamente fatturata possa essere regolarizzata.
- 50 Il giudice nazionale ha rilevato che, in base alla citata sentenza Genius Holding, colui che emette la fattura potrebbe essere autorizzato a regolarizzare l'IVA indebitamente fatturata solo se dimostra la sua buona fede.
- 51 Occorre ricordare a tale riguardo che, nella citata causa Genius Holding, la ricorrente nella causa principale aveva dedotto l'IVA che le avevano fatturato due dei suoi subcontraenti, in violazione del diritto nazionale vigente, in base al quale l'IVA non era dovuta dai subcontraenti sulle prestazioni che essi fornivano all'imprenditore, ma solo dall'imprenditore sull'importo che egli fatturava al committente. L'amministrazione fiscale aveva ritenuto che l'IVA fosse stata indebitamente fatturata alla ricorrente e che quest'ultima non potesse pertanto dedurla. Essa le aveva imposto, di conseguenza, una rettifica della base imponibile.
- 52 Poiché la ricorrente aveva fatto valere che l'art. 17, n. 2, della sesta direttiva consentiva la deduzione di qualsiasi imposta menzionata sulla fattura, il giudice

nazionale aveva deciso di sottoporre alla Corte la questione se l'art. 17, n. 2, dovesse essere interpretato in tal senso.

- 53 In risposta a tale questione la Corte ha dichiarato, nella citata sentenza *Genius Holding*, che l'esercizio del diritto di detrazione contemplato dalla sesta direttiva non si estende all'imposta che sia dovuta esclusivamente per il fatto di essere indicata nella fattura. La Corte ha precisato, al punto 13 di quest'ultima sentenza, che l'esercizio del diritto di detrazione è limitato alle sole imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'IVA o versate in quanto erano dovute.
- 54 Come la Corte ha rilevato al punto 17 della citata sentenza *Genius Holding*, qualora ogni imposta fatturata potesse essere detratta, anche allorché essa non corrisponde all'imposta legalmente dovuta, la frode fiscale sarebbe agevolata.
- 55 Nella citata causa *Genius Holding* la deduzione inizialmente praticata dalla ricorrente doveva di conseguenza essere regolarizzata in conformità all'art. 20, n. 1, lett. a), della sesta direttiva.
- 56 In tale contesto la Corte ha precisato al punto 18 della citata sentenza *Genius Holding* che, per garantire l'applicazione del principio di neutralità dell'IVA, spetta agli Stati membri contemplare, nei rispettivi ordinamenti giuridici interni, la possibilità di rettificare ogni imposta indebitamente fatturata, purché chi ha emesso la fattura dimostri la propria buona fede.
- 57 Occorre rilevare che, nelle cause principali e a differenza della citata causa *Genius Holding*, il rischio di perdita di entrate fiscali è stato eliminato completamente in tempo utile o perché colui che ha emesso la fattura ha recuperato e distrutto la fattura prima del suo uso da parte del destinatario, o perché, essendo stata usata

la fattura, colui che l'ha emessa ha versato l'importo indicato separatamente sulla stessa.

- 58 In una tale situazione in cui colui che ha emesso la fattura ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdita di entrate fiscali, il principio della neutralità dell'IVA richiede che l'IVA indebitamente fatturata possa essere regolarizzata, senza che una tale regolarizzazione possa essere subordinata dagli Stati membri alla buona fede di chi ha emesso tale fattura.
- 59 Va ricordato al riguardo che i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare ai sensi dell'art. 22, n. 8, della sesta direttiva per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare le frodi non devono eccedere quanto è necessario a tal fine (sentenza 21 marzo 2000, cause riunite da C-110/98 a C-147/98, Gabalfrisa e a., Racc. pag. I-1577, punto 52). Essi non possono quindi essere utilizzati in modo tale da rimettere sistematicamente in questione il diritto alla detrazione dell'IVA, il quale è un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa comunitaria in materia.
- 60 Ora, occorre constatare che il requisito che colui che ha emesso la fattura dimostri la sua buona fede quando ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di diminuzione delle entrate fiscali non è necessario per garantire la riscossione dell'IVA e prevenire la frode fiscale (v., in tal senso, sentenza 11 giugno 1998, causa C-361/96, *Grandes sources d'eaux minérales françaises*, Racc. pag. I-3495, punti 29 e 30).
- 61 Per contro, allorché, come nella citata causa *Genius Holding*, il rischio di perdita di entrate fiscali non è stato completamente eliminato, gli Stati membri possono subordinare la possibilità di regolarizzazione dell'IVA indebitamente fatturata alla condizione che colui che ha emesso la fattura dimostri la sua buona fede. Infatti, come ha indicato il giudice nazionale, se risultasse che non è più possibile annullare presso il destinatario della fattura la deduzione che gli è stata concessa,

colui che ha emesso la fattura, che non è in buona fede, può essere considerato responsabile delle mancate entrate fiscali al fine di garantire la neutralità fiscale.

- 62 Infine, occorre sottolineare che, come ha fatto valere giustamente la Commissione, il diritto comunitario non impedisce agli Stati membri di ritenere la redazione di fatture fittizie che indicano indebitamente un'imposta sul valore aggiunto come un tentativo di frode fiscale e di applicare, in tal caso, le ammende o sanzioni pecuniarie previste dal loro diritto nazionale.
- 63 Occorre quindi risolvere la seconda questione nel senso che, allorché colui che ha emesso la fattura ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdite di entrate fiscali, il principio della neutralità dell'IVA richiede che l'imposta indebitamente fatturata possa essere regolarizzata, senza che la regolarizzazione possa essere subordinata alla buona fede di colui che ha emesso la fattura.

Sulla prima questione

- 64 Con la prima questione, che occorre esaminare in secondo luogo, il giudice nazionale chiede, in sostanza, in base a quale procedimento la regolarizzazione dell'IVA indebitamente fatturata debba aver luogo.
- 65 Come risulta dai punti 47-49 della presente sentenza, spetta in via di principio agli Stati membri determinare le condizioni in cui l'IVA indebitamente fatturata possa essere regolarizzata.

- 66 Gli Stati membri possono pertanto decidere in particolare se una tale regolarizzazione abbia luogo nel corso del procedimento di fissazione dell'imposta o nel corso di un procedimento successivo.
- 67 Come rilevato dall'avvocato generale al punto 20 delle sue conclusioni, uno Stato membro può ritenere che la regolarizzazione dell'IVA indebitamente fatturata debba aver luogo nel corso di un procedimento successivo al fine di consentire all'amministrazione fiscale di verificare, in particolare quando si è proceduto a una deduzione dell'IVA indebitamente fatturata, che qualsiasi rischio di perdita di entrate fiscali sia escluso.
- 68 Tuttavia, allorché tale rischio è stato eliminato, la regolarizzazione dell'IVA indebitamente fatturata non può dipendere dal potere discrezionale dell'amministrazione fiscale.
- 69 Infatti, dalla soluzione fornita alla seconda questione risulta che, in una situazione di questo genere, il principio di neutralità dell'IVA richiede che l'IVA indebitamente fatturata possa essere regolarizzata.
- 70 Occorre pertanto risolvere la prima questione nel senso che spetta agli Stati membri definire il procedimento in base al quale l'IVA indebitamente fatturata possa essere regolarizzata, purché la regolarizzazione non sia lasciata al potere discrezionale dell'amministrazione fiscale.

Sulla terza questione

- 71 Tenuto conto della soluzione data alla prima e alla seconda questione, non è necessario risolvere la terza questione.

Sulle spese

- 72 Le spese sostenute dal governo tedesco nonché dalla Commissione, che hanno presentato osservazioni alla Corte, non possono dar luogo a rifusione. Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese.

Per questi motivi,

LA CORTE,

pronunciandosi sulle questioni sottoposte dal Bundesfinanzhof con ordinanza 15 ottobre 1998, dichiara:

- 1) Allorché colui che ha emesso la fattura ha, in tempo utile, eliminato completamente il rischio di perdite di entrate fiscali, il principio della

neutralità dell'imposta sul valore aggiunto richiede che l'imposta indebitamente fatturata possa essere regolarizzata, senza che una tale regolarizzazione possa essere subordinata alla buona fede di colui che ha emesso tale fattura.

- 2) Spetta agli Stati membri definire il procedimento in base al quale l'imposta sul valore aggiunto indebitamente fatturata possa essere regolarizzata, purché la regolarizzazione non sia lasciata al potere discrezionale dell'amministrazione fiscale.

Rodríguez Iglesias	Moitinho de Almeida	Sevón
Kapteyn	Puissochet	Jann
Ragnemalm	Wathelet	Skouris

Così deciso e pronunciato a Lussemburgo il 19 settembre 2000.

Il cancelliere

R. Grass

Il presidente

G.C. Rodríguez Iglesias