



Raccolta della giurisprudenza

SENTENZA DELLA CORTE (Settima Sezione)

5 ottobre 2016*

«Rinvio pregiudiziale — Fiscalità — Imposta sul valore aggiunto — Direttiva 2006/112/CE — Articolo 2, paragrafo 1, lettera a) — Articolo 9, paragrafo 1 — Articolo 14, paragrafo 1 — Articoli 73, 80 e 273 — Principi di neutralità fiscale e di proporzionalità — Evasione fiscale — Irregolarità nella contabilità — Dissimulazione di cessioni e di entrate — Determinazione della base imponibile»

Nella causa C-576/15,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Administrativen sad Veliko Tarnovo (tribunale amministrativo di Veliko Tarnovo, Bulgaria), con decisione del 28 ottobre 2015, pervenuta in cancelleria il 9 novembre 2015, nel procedimento

Maya Marinova ET

contro

Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

LA CORTE (Settima Sezione),

composta da C. Toader, presidente di sezione, A. Rosas e E. Jarašiūnas (relatore), giudici,

avvocato generale: N. Wahl

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, da A. Manov, in qualità di agente;
- per il governo bulgaro, da D. Drambozova e E. Petranova, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e S. Petrova, in qualità di agenti,

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

* Lingua processuale: il bulgaro.

ha pronunciato la seguente

Sentenza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), dell'articolo 9, paragrafo 1, dell'articolo 14, paragrafo 1, nonché degli articoli 73, 80 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; in prosieguo: la «direttiva IVA»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Maya Marinova ET (in prosieguo: la «MM») e il Direktor na Direktsia «Obzhalvane i danachno-osiguritelna praktika» Veliko Tarnovo pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direttore della direzione «Ricorsi e gestione in materia di prelievi fiscali e previdenziali» di Veliko Tarnovo, presso l'amministrazione centrale dell'Agenzia nazionale delle Entrate pubbliche, Bulgaria; in prosieguo: il «Direttore»), avente ad oggetto un avviso di accertamento in rettifica relativo all'imposta sul valore aggiunto (IVA) e agli interessi di mora.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 Il considerando 59 della direttiva IVA è del seguente tenore:

«È opportuno che, entro certi limiti e a certe condizioni, gli Stati membri possano adottare o mantenere misure speciali che derogano alla presente direttiva, al fine di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune forme di evasione o elusione fiscale».
- 4 L'articolo 2, paragrafo 1, di tale direttiva così dispone:

«Sono soggette all'IVA le operazioni seguenti:

 - a) le cessioni di beni effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisce in quanto tale;

(...)».
- 5 Ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, di detta direttiva:

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

Si considera “attività economica” ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».
- 6 L'articolo 14, paragrafo 1, della stessa direttiva prevede quanto segue:

«Costituisce “cessione di beni” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».

7 L'articolo 73 della direttiva IVA è così formulato:

«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».

8 Ai sensi dell'articolo 80, paragrafo 1, di tale direttiva:

«Allo scopo di prevenire l'elusione o l'evasione fiscale gli Stati membri possono, nei [casi elencati nella presente disposizione], prendere misure affinché, per la cessione di beni e la prestazione di servizi a destinatari con cui sussistono legami familiari o altri stretti vincoli personali, gestionali, di associazione, di proprietà, finanziari o giuridici quali definiti dallo Stato membro, la base imponibile sia pari al valore normale».

9 L'articolo 242 di detta direttiva prevede che «[o]gni soggetto passivo deve tenere una contabilità che sia sufficientemente dettagliata per consentire l'applicazione dell'IVA e il suo controllo da parte dell'amministrazione fiscale».

10 In forza dell'articolo 244 della medesima direttiva, «[o]gni soggetto passivo deve provvedere all'archiviazione di copie delle fatture emesse da lui stesso, dall'acquirente o dal destinatario, oppure in suo nome e per suo conto, da un terzo, nonché delle fatture che ha ricevuto».

11 L'articolo 250, paragrafo 1, della direttiva IVA dispone 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 A termini dell'articolo 273, primo comma, di tale direttiva:

«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».

Diritto bulgaro

13 Nella sua versione applicabile ai fatti nel procedimento principale, lo *Zakon za danak varhu dobavenata stoynost* (legge sull'imposta sul valore aggiunto, DV n. 63, del 4 agosto 2006, in prosieguo: lo «ZDDS»), prevede, al suo articolo 3, paragrafo 1, che è soggetto passivo chiunque eserciti, in modo indipendente, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

14 Ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, dello ZDDS, per «cessione di beni» ai sensi di tale legge si intende il trasferimento del diritto di proprietà o di un altro diritto reale sui beni.

15 In forza dell'articolo 25, paragrafo 1, dello ZDDS, costituisce un «fatto generatore» ai sensi di tale legge la cessione di beni o l'esecuzione di una prestazione di servizi da parte di un soggetto passivo in forza di tale legge, l'acquisto intracomunitario, nonché l'importazione di beni ai sensi dell'articolo 16 dello ZDDS.

- 16 Secondo l'articolo 26, paragrafo 1, dello ZDDS, la base imponibile ai sensi di tale legge è l'importo sul quale l'IVA è fatturata o meno, a seconda che la cessione sia imponibile o esente. Il paragrafo 2 di tale articolo dispone che la base imponibile è determinata sulla base di ogni corrispettivo fissato in lev bulgari (BGN) o in centesimi, previa detrazione dell'imposta dovuta ai sensi dello ZDDS, che è stata versata o resta dovuta al fornitore dall'acquirente o da un terzo a regolamento della cessione. Gli interessi o le penalità aventi natura di indennizzo non costituiscono un corrispettivo della cessione.
- 17 Ai sensi dell'articolo 96, paragrafo 1, dello ZDDS, ogni soggetto passivo che abbia realizzato un fatturato imponibile superiore o uguale a BGN 50 000 (circa EUR 25 000) nel corso di un periodo che non superi i dodici mesi consecutivi precedenti il mese in corso è tenuto a depositare una domanda di registrazione ai fini di tale legge entro un termine di quattordici giorni successivi alla fine dell'esercizio fiscale durante il quale esso ha raggiunto detto fatturato.
- 18 Ai sensi dell'articolo 102, paragrafo 3, punto 1, dello ZDDS, nella sua versione in vigore sino al 1° gennaio 2012, per determinare i debiti fiscali di una persona che, avendo l'obbligo di depositare una domanda di registrazione, abbia omesso di farlo entro il termine previsto, si considera che la stessa sia debitrice della tassa sulle cessioni imponibili e sugli acquisti intracomunitari da essa effettuati, per il periodo che va dalla scadenza del termine entro cui avrebbe dovuto essere depositata la domanda di registrazione alla data di registrazione effettiva da parte dell'Agenzia delle Entrate.
- 19 In forza dell'articolo 122, paragrafo 1, del Danachno-osiguriteln protsesualen kodeks (codice di procedura del contenzioso tributario e previdenziale), del 1° gennaio 2006 (DV n. 105, del 29 dicembre 2005; in prosieguo: il «DOPK»), l'Agenzia delle Entrate può applicare l'aliquota prevista dalla legge pertinente alla base imponibile da essa determinata conformemente al paragrafo 2 di tale articolo, in particolare qualora sussistano elementi che dimostrano l'esistenza di prodotti o di entrate dissimulate, in assenza di contabilità conforme al zakon za schetovodstvo (legge sulla contabilità), quando la contabilità non sia presentata o quando la contabilità presentata non consenta di determinare la base imponibile, nonché quando i documenti necessari per determinare la base imponibile o di calcolo dei contributi previdenziali dovuti siano stati irregolarmente distrutti.
- 20 L'articolo 122, paragrafo 2, punti 1, 4, 6, 8 e 16, del DOPK prevede che, ai fini di determinare la base imponibile, l'Agenzia delle Entrate prenda in considerazione tutte le circostanze individuali di seguito indicate: il tipo e la natura dell'attività in concreto esercitata; i documenti ufficiali e i documenti recanti dati affidabili; l'importanza commerciale del luogo in cui l'attività è esercitata; la produzione/le entrate lorde (fatturato), nonché altri elementi di prova idonei ad essere utilizzati per la determinazione della base imponibile.
- 21 Ai sensi dell'articolo 124, paragrafo 2, del DOPK, nell'ambito della procedura di ricorso contro un avviso in rettifica emanato a seguito di un controllo effettuato conformemente all'articolo 122 del DOPK, qualora sia accertato che sussistono le condizioni indicate all'articolo 122, paragrafo 1, del DOPK, le constatazioni di fatto che compaiono in tale avviso sono considerate esatte salvo prova contraria.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 22 La MM è un'impresa individuale facente capo alla sig.ra Maya Vasileva Marinova, una cittadina bulgara registrata come imprenditore individuale ai sensi del diritto bulgaro. Tale impresa esercita un'attività di vendita al dettaglio di prodotti alimentari e non alimentari a consumatori finali in un negozio ubicato nel territorio del comune di Troyan (Bulgaria).

- 23 La MM è stata oggetto di un controllo fiscale all'esito del quale la direzione territoriale della Natsionalna agentsia po prihodite (Agenzia nazionale delle Entrate; in prosieguo: l'«amministrazione fiscale bulgara») ha emesso, il 5 giugno 2014, un avviso di accertamento in rettifica d'IVA per un importo pari a BGN 30 545,73 (circa EUR 15 618) maggiorato di BGN 16 442,85 (circa EUR 8 407) d'interessi.
- 24 Durante detto controllo, effettuando talune verifiche presso partner commerciali della MM che risultavano registrati ai fini IVA, l'amministrazione fiscale bulgara ha constatato che molti di loro avevano emesso fatture nei confronti di quest'ultima riguardo a prodotti di tabaccheria e a prodotti alimentari ad essa ceduti. Tali fatture risultavano registrate nella compatibilità di chi le aveva emesse, ma non in quella della MM, che non ha detratto l'IVA indicata nelle medesime fatture.
- 25 L'amministrazione fiscale bulgara ha ritenuto che la MM avesse effettivamente ricevuto dette merci e ha presunto, data l'assenza di queste ultime nel magazzino di tale impresa e la loro natura, che la MM le avesse vendute al dettaglio a terzi ignoti nel corso degli esercizi fiscali durante i quali le suddette fatture erano state emesse. Constatando che la MM non aveva contabilizzato né le consegne delle merci da parte dei fornitori né le loro vendite successive, l'amministrazione fiscale bulgara ha concluso che tale impresa aveva dissimulato tali cessioni nonché le entrate relative alla rivendita delle merci in causa.
- 26 Inoltre, l'amministrazione fiscale bulgara ha constatato che, nel periodo dal 1° maggio 2008 al 26 aprile 2010, la MM non risultava nel registro dei soggetti passivi IVA in quanto il suo fatturato dichiarato non raggiungeva la soglia di BGN 50 000 (circa EUR 25 000) prevista dalla normativa nazionale, a partire dalla quale sorge l'obbligo di effettuare detta registrazione. Nondimeno, tale amministrazione ha ritenuto, anche sulla base delle fatture emesse dai fornitori di tale impresa, che, nel periodo dal 1° maggio 2007 al 30 aprile 2008, il fatturato reale della MM fosse superiore alla predetta soglia e che, di conseguenza, in capo a quest'ultima era sorto l'obbligo di chiedere l'iscrizione nel registro dei soggetti passivi IVA fin dal 1° maggio 2008, mentre essa vi aveva ottemperato soltanto il 26 aprile 2010.
- 27 Pertanto, l'amministrazione fiscale bulgara ha calcolato la rettifica dell'IVA e ha emesso l'avviso di accertamento in rettifica oggetto del procedimento principale. Essa ha determinato la base imponibile delle presunte vendite al dettaglio dei prodotti indicati nelle fatture emesse dai partner commerciali della MM, nonché la base imponibile delle vendite effettuate da quest'ultima nel periodo dal 1° maggio 2008 al 26 aprile 2010. Al fine di determinare tale base imponibile, essa – in applicazione della normativa nazionale – ha aggiunto ai prezzi delle cessioni indicati nelle suddette fatture un margine, determinato in funzione dei prezzi applicati abitualmente dalla MM ai prodotti corrispondenti.
- 28 Avverso tale avviso, la MM ha proposto ricorso amministrativo dinanzi al direttore. Poiché tale ricorso è stato respinto con decisione del 15 agosto 2014, essa ha proposto ricorso giurisdizionale avverso il medesimo avviso dinanzi all'Administrativen sad – Veliko Tarnovo (tribunale amministrativo di Veliko Tarnovo, Bulgaria).
- 29 La MM fa valere che la determinazione «per analogia» della base imponibile secondo la procedura prevista dal diritto nazionale controversa nel procedimento principale è priva di fondamento. A tal riguardo, essa sostiene che la circostanza che le fatture di vendita di merci siano contabilizzate dai fornitori non significa che i prodotti ivi menzionati le siano stati effettivamente consegnati e che essa abbia dissimulato tali consegne. Infatti, non sussisterebbero prove della ricezione di tali merci da parte della MM né della loro successiva rivendita da parte di quest'ultima.

- 30 Secondo il direttore, in applicazione della normativa nazionale, l'assenza di una contabilità regolare del soggetto passivo permette di presumere l'esistenza di una successiva cessione a terzi delle merci non contabilizzate e il carattere lucrativo di tale cessione, nonché di determinare la data del fatto generatore e la base imponibile.
- 31 Il giudice del rinvio ritiene accertato che la MM, agendo come soggetto passivo ai sensi della direttiva IVA e nell'esercizio di un'attività economica indipendente, abbia effettivamente ricevuto le merci indicate nelle fatture emesse dai fornitori negli esercizi fiscali nel corso dei quali tali fatture sono state emesse e che essa disponesse di tali fatture, ma non le abbia contabilizzate né presentate all'amministrazione fiscale bulgara durante il controllo fiscale.
- 32 Tuttavia, il giudice del rinvio considera che il ricevimento di tali merci e l'irregolarità della contabilità della MM non significhino necessariamente, in assenza di altri elementi oggettivi, che queste merci siano state successivamente rivendute da quest'ultima. Rilevando che le disposizioni del DOPK non impongono di accertare l'esistenza di entrate dissimulate relative a ciascuna delle vendite successive presunte e che la base imponibile calcolata in applicazione di tale normativa non riflette necessariamente il corrispettivo realmente percepito dal soggetto passivo, esso constata che l'articolo 122, paragrafo 2, del DOPK contiene norme di determinazione della base imponibile delle cessioni diverse da quelle previste agli articoli da 73 a 80 della suddetta direttiva.
- 33 Pertanto, il giudice del rinvio si chiede se la normativa nazionale controversa nel procedimento principale sia, nell'ambito dell'autonomia procedurale degli Stati membri, compatibile con i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità nonché con l'articolo 9, paragrafo 1, l'articolo 14, paragrafo 1, e gli articoli 73, 80 e 273 della medesima direttiva.
- 34 In tale contesto, l'Administrativen sad Veliko Tarnovo (tribunale amministrativo di Veliko Tarnovo) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se il combinato disposto degli articoli 273, 2, paragrafo 1, lettera a), 9, paragrafo 1, e 14, paragrafo 1, della direttiva IVA, tenuto conto dei principi della neutralità fiscale e di proporzionalità, debba essere interpretato nel senso che uno Stato membro è autorizzato a considerare l'effettiva assenza di merci, consegnate al soggetto passivo a seguito di cessioni imponibili, come dovuta a successive cessioni a titolo oneroso delle stesse merci, imponibili, realizzate da questo stesso soggetto passivo senza che il loro destinatario sia determinato, quando in tal modo si intenda contrastare l'evasione dell'IVA.
- 2) Se le disposizioni indicate nella prima questione, in considerazione dei principi della neutralità fiscale e di proporzionalità, debbano essere interpretate nel senso che uno Stato membro è autorizzato a trattare la mancata registrazione contabile, da parte di un soggetto passivo, di documenti fiscalmente rilevanti relativi a forniture ricevute imponibili, nel modo descritto nel primo quesito, quando venga perseguito il medesimo obiettivo di contrastare l'evasione dell'IVA.
- 3) Se il combinato disposto degli articoli 273, 73 e 80 della direttiva IVA, tenuto conto dei principi della parità di trattamento e di proporzionalità, debbano essere interpretati nel senso che gli Stati membri sono autorizzati, in base a disposizioni nazionali che non sono volte al recepimento della direttiva IVA, a stabilire basi imponibili, per cessioni di beni effettuate da un soggetto passivo, in deroga alla disciplina generale di cui all'articolo 73 della direttiva sull'IVA e alle eccezioni espressamente previste all'articolo 80 di detta direttiva, qualora in tal modo si intenda, da un lato, contrastare l'evasione dell'IVA e, dall'altro, fissare la base imponibile per le operazioni interessate con la maggiore attendibilità possibile».

Sulle questioni pregiudiziali

- 35 In via preliminare, occorre rilevare che l'articolo 80 della direttiva IVA, a cui il giudice del rinvio si riferisce in una delle questioni sollevate, non è pertinente nel caso di specie, poiché tale articolo riguarda la determinazione della base imponibile delle operazioni realizzate tra parti fra le quali intercorrano vincoli, dalle quali si distinguono le operazioni di cui al procedimento principale.
- 36 Di conseguenza, occorre intendere che, mediante le sue questioni, da esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 2, paragrafo 1, lettera a), l'articolo 9, paragrafo 1, l'articolo 14, paragrafo 1, e gli articoli 73 e 273 della direttiva IVA, nonché i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità debbano essere interpretati nel senso che essi ostanto a una normativa nazionale, come quella controversa nel procedimento principale, ai sensi della quale, in assenza, nel magazzino del soggetto passivo, delle merci ad esso fornite e in assenza di registrazione, nella contabilità di tale soggetto passivo, dei documenti fiscali ad esse relativi, l'amministrazione fiscale può presumere che tale soggetto passivo abbia successivamente venduto dette merci a terzi e determinare la base imponibile delle vendite di tali merci in funzione degli elementi di fatto di cui essa dispone, in applicazione di norme non previste dalla menzionata direttiva.
- 37 Dalla domanda di pronuncia pregiudiziale risulta che il giudice del rinvio considera accertato che la MM abbia effettivamente ricevuto le merci indicate nelle fatture emesse dai fornitori, che disponesse di tali fatture, ma non le abbia contabilizzate né presentate all'amministrazione fiscale bulgara, che tali merci non fossero più nel magazzino di tale impresa in occasione del controllo fiscale e che quest'ultima non abbia nemmeno contabilizzato le successive eventuali operazioni riguardanti tali merci.
- 38 Alla luce di tali circostanze, occorre ricordare che l'articolo 242 della direttiva IVA impone ai soggetti passivi debitori di tale imposta di tenere una contabilità adeguata, che l'articolo 244 di tale direttiva assoggetta questi ultimi a un obbligo di archiviazione di tutte le fatture e che l'articolo 250, paragrafo 1, della medesima direttiva impone ai soggetti passivi di presentare una dichiarazione in cui figurino tutti i dati necessari per determinare l'importo dell'IVA esigibile.
- 39 La mancata tenuta di una contabilità, che permetta l'applicazione dell'IVA e il suo controllo da parte dell'amministrazione fiscale, e l'assenza di registrazione delle fatture emesse e pagate sono tali da impedire l'esatta riscossione di tale imposta e, di conseguenza, da compromettere il buon funzionamento del sistema comune dell'IVA. Pertanto, il diritto dell'Unione non impedisce agli Stati membri di considerare simili violazioni alla stregua di un'evasione fiscale (v., in tal senso, sentenze del 7 dicembre 2010, R., C-285/09, EU:C:2010:742, punti 48 e 49, nonché del 28 luglio 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punto 56).
- 40 Al fine di garantire l'esatta riscossione dell'IVA e di evitare le evasioni, l'articolo 273, primo comma, della direttiva IVA consente agli Stati membri di stabilire obblighi ulteriori rispetto a quelli previsti dalla direttiva da essi ritenuti necessari a tali fini, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, e a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra gli Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.
- 41 La Corte ha precisato che da tale disposizione, nonché dall'articolo 2 e dall'articolo 250, paragrafo 1, di tale direttiva e dall'articolo 4, paragrafo 3, TUE, deriva per ogni Stato membro l'obbligo di adottare tutte le misure legislative e amministrative atte a garantire che l'IVA dovuta sia interamente riscossa nel suo territorio e a lottare contro l'evasione (sentenza del 9 luglio 2015, Cabinet Medical Veterinar Dr. Tomoiagă Andrei, C-144/14, EU:C:2015:452, punto 25 e giurisprudenza citata).

- 42 A tal riguardo, occorre rilevare che il comportamento fraudolento del soggetto passivo, quale l'occultamento di cessioni e di entrate, non può ostacolare la riscossione dell'IVA. Infatti, alla luce dell'articolo 273 della medesima direttiva, nonché della giurisprudenza citata al punto precedente della presente sentenza, spetta alle istituzioni nazionali competenti ripristinare la situazione quale sarebbe sussistita in assenza di evasione fiscale.
- 43 Inoltre, la Corte ha dichiarato che le disposizioni di cui all'articolo 273 della direttiva IVA, al di fuori dei limiti da esse fissati, non precisano né le condizioni né gli obblighi che gli Stati membri possono prevedere e che conferiscono dunque agli Stati membri un margine discrezionale circa i mezzi idonei a raggiungere gli obiettivi ricordati al punto 41 della presente sentenza (v. in tal senso, sentenza del 26 gennaio 2012, *Kraft Foods Polska*, C-588/10, EU:C:2012:40, punto 23 e del 26 marzo 2015, *Macikowski*, C-499/13, EU:C:2015:201, punto 36).
- 44 Tuttavia, i provvedimenti che gli Stati membri possono adottare, in forza di detto articolo 273, per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare l'evasione non devono eccedere quanto necessario a conseguire siffatti obiettivi e non devono compromettere la neutralità dell'IVA (v. sentenza del 26 marzo 2015, *Macikowski*, C-499/13, EU:C:2015:201, punto 37 e giurisprudenza citata).
- 45 Nel caso di specie, dalle osservazioni del direttore e del governo bulgaro risulta che, fermi restando gli accertamenti di competenza del giudice del rinvio, l'articolo 122 del DOPK costituisce uno strumento di lotta contro l'evasione, volto, in caso di dissimulazione di cessioni o di fatture, nonché in caso di assenza o di omessa presentazione all'amministrazione fiscale di una contabilità conforme alla normativa nazionale, alla constatazione dei debiti fiscali e alla determinazione della base imponibile più vicina possibile al corrispettivo realmente percepito dal soggetto passivo in funzione degli elementi di cui dispone detta amministrazione, quali il tipo e la natura dell'attività effettivamente esercitata, i documenti recanti dati affidabili; l'importanza commerciale del luogo in cui l'attività è esercitata; i prodotti interessati e le entrate lorde, nonché altri elementi di prova idonei allo scopo.
- 46 Spetta al giudice del rinvio valutare la compatibilità delle misure nazionali controverse nel procedimento principale con le esigenze indicate al punto 44 della presente sentenza, tenendo conto dell'insieme delle circostanze della fattispecie oggetto del procedimento principale. La Corte può nondimeno fornirgli tutte le indicazioni utili alla soluzione della controversia di cui è stato investito (v., in tal senso, sentenza del 28 luglio 2016, *Astone*, C-332/15, EU:C:2016:614, punto 36 e giurisprudenza citata).
- 47 Per quanto riguarda, da un lato, la prima di tali esigenze, derivante dal principio di proporzionalità, occorre rilevare che dagli atti presentati alla Corte non risulta che le misure oggetto del procedimento principale vadano al di là di quanto è necessario per raggiungere gli obiettivi perseguiti.
- 48 Infatti, risulta che la normativa nazionale controversa nel procedimento principale ha per obiettivo la determinazione della base imponibile più vicina possibile al corrispettivo realmente percepito dal soggetto passivo, nel caso in cui non sia possibile raccogliere dati oggettivi riguardanti le date delle operazioni imponibili, i destinatari di queste ultime nonché le entrate imponibili del soggetto passivo a causa del comportamento fraudolento di quest'ultimo, ed in particolare a motivo della sua inottemperanza all'obbligo di tenere una contabilità adeguata, permettendo alle istituzioni nazionali competenti di ripristinare la situazione in funzione delle informazioni di cui queste ultime dispongono e tenendo conto di tutte le circostanze del singolo caso.
- 49 Per quanto riguarda, dall'altro lato, il principio di neutralità, il quale costituisce la traduzione, operata dal legislatore dell'Unione, in materia di IVA, del principio generale di parità di trattamento (v. sentenze del 29 ottobre 2009, *NCC Construction Danmark*, C-174/08, EU:C:2009:669, punto 41, e del 5 marzo 2015, *Commissione/Lussemburgo*, C-502/13, EU:C:2015:143, punto 50), occorre constatare che i soggetti passivi che hanno commesso una frode fiscale consistente, in particolare, nel dissimulare operazioni imponibili ed entrate ad esse relative non si trovano in una situazione comparabile a quella

dei soggetti passivi che rispettano i loro obblighi in materia di contabilità, di dichiarazione e di pagamento dell’IVA. Ne deriva che il suddetto principio non può essere validamente invocato da un soggetto passivo che abbia intenzionalmente preso parte a una tale frode e abbia messo in pericolo il funzionamento del sistema comune dell’IVA (v., in tal senso, sentenze del 18 dicembre 2014, Schoenimport «Italmoda» Mariano Previti e a., C-131/13, C-163/13 e C-164/13, EU:C:2014:2455, punto 48, nonché del 28 luglio 2016, Astone, C-332/15, EU:C:2016:614, punto 58).

- 50 In considerazione di quanto precede, alle questioni sollevate occorre rispondere che l’articolo 2, paragrafo 1, lettera a), l’articolo 9, paragrafo 1, l’articolo 14, paragrafo 1, e gli articoli 73 e 273 della direttiva IVA, nonché il principio di neutralità fiscale devono essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa nazionale, come quella controversa nel procedimento principale, ai sensi della quale, in assenza, nel magazzino di un soggetto passivo, delle merci ad esso fornite ed in assenza di registrazione, nella contabilità di tale soggetto passivo, dei documenti fiscali ad esse relativi, l’amministrazione fiscale può presumere che tale soggetto passivo abbia successivamente venduto dette merci a terzi e determinare la base imponibile delle vendite di tali merci in funzione degli elementi di fatto di cui essa dispone, in applicazione di norme non previste dalla menzionata direttiva. Spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare che le disposizioni di tale normativa nazionale non vadano al di là di quanto è necessario al fine di assicurare l’esatta riscossione dell’imposta sul valore aggiunto e di evitare l’evasione.

Sulle spese

- 51 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 (Settima Sezione) dichiara:

L’articolo 2, paragrafo 1, lettera a), l’articolo 9, paragrafo 1, l’articolo 14, paragrafo 1, e gli articoli 73 e 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d’imposta sul valore aggiunto, nonché il principio di neutralità fiscale devono essere interpretati nel senso che non ostano a una normativa nazionale, come quella controversa nel procedimento principale, ai sensi della quale, in assenza, nel magazzino di un soggetto passivo, delle merci ad esso fornite ed in assenza di registrazione, nella contabilità di tale soggetto passivo, dei documenti fiscali ad esse relativi, l’amministrazione fiscale può presumere che tale soggetto passivo abbia successivamente venduto dette merci a terzi e determinare la base imponibile delle vendite di tali merci in funzione degli elementi di fatto di cui essa dispone, in applicazione di norme non previste dalla menzionata direttiva. Spetta tuttavia al giudice del rinvio verificare che le disposizioni di tale normativa nazionale non vadano al di là di quanto è necessario al fine di assicurare l’esatta riscossione dell’imposta sul valore aggiunto e di evitare l’evasione.

Firme