



Raccolta della giurisprudenza

ORDINANZA DELLA CORTE (Decima Sezione)

3 settembre 2020*

«Rinvio pregiudiziale – Articolo 99 del regolamento di procedura della Corte – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 168, 178, 220 e 226 – Principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità – Diritto alla detrazione dell'IVA – Diniego – Requisiti attinenti all'esistenza di una cessione di beni – Evasione – Prova – Sanzione – Articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea – Diritto ad un ricorso giurisdizionale effettivo»

Nella causa C-610/19,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest, Ungheria), con decisione del 5 luglio 2019, pervenuta in cancelleria il 13 agosto 2019, nel procedimento

Vikingo Fővállalkozó Kft.

contro

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága,

LA CORTE (Decima Sezione),

composta da I. Jarukaitis (relatore), presidente di sezione, E. Juhász e M. Ilešič, giudici,

avvocato generale: P. Pikamäe

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo ungherese, da Z. Fehér e G. Koós, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da J. Jokubauskaitė e Zs. Teleki, 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,

* Lingua processuale: l'ungherese.

ha emesso la seguente

Ordinanza

- 1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione dell'articolo 168, lettera a), dell'articolo 178, lettera a), dell'articolo 220, punto 1), e dell'articolo 226 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 combinato disposto con i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità, nonché dell'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea (in prosieguo: la «Carta»).
- 2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia fra la Vikingo Fővállalkozó Kft. (in prosieguo: la «Vikingo») e il Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direzione dei ricorsi dell'Amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria) in merito al diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta a monte in relazione a due fatture riguardanti l'acquisto di macchine.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

- 3 Considerate le date dei fatti della controversia oggetto del procedimento principale, occorre osservare che è la versione della direttiva 2006/112 risultante dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010 (GU 2010, L 189, pag. 1), applicabile a partire dal 1° gennaio 2013, ad essere applicabile *ratione temporis* a taluni di tali fatti. Tuttavia, le modifiche apportate da tale direttiva sono prive di rilevanza diretta per la presente causa.
- 4 Ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2006/112:

«Costituisce “cessione di beni” il trasferimento del potere di disporre di un bene materiale come proprietario».
- 5 L'articolo 168 di tale direttiva prevede quanto segue:

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

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

(...)».

6 L'articolo 178 di detta direttiva dispone quanto segue:

«Per poter esercitare il diritto a detrazione, il soggetto passivo deve soddisfare le condizioni seguenti:

a) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera a), relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, essere in possesso di una fattura redatta conformemente agli articoli da 220 a 236 e agli articoli 238, 239 e 240;

(...)».

7 L'articolo 220 della stessa direttiva prevede quanto segue:

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

1) per le cessioni di beni o le prestazioni di servizi che effettua nei confronti di un altro soggetto passivo o di un ente non soggetto passivo;

(...)».

8 L'articolo 226 della direttiva 2006/112 elenca le sole indicazioni che, salvo le disposizioni speciali previste dalla stessa, sono obbligatorie ai fini dell'IVA nelle fatture emesse a norma degli articoli 220 e 221 di tale direttiva.

9 L'articolo 273, primo comma, di detta direttiva così recita:

«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 ungherese

10 L'articolo 27 dell'általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (legge n. CXXVII del 2007, relativa all'imposta sul valore aggiunto) al paragrafo 1 prevede quanto segue:

«Qualora un bene sia oggetto di diverse vendite successive in modo tale da essere spedito o trasportato direttamente dal fornitore iniziale all'acquirente finale menzionato come destinatario, l'articolo 26 si applica esclusivamente ad una sola cessione del bene».

11 L'articolo 26 di tale legge dispone quanto segue:

«Qualora la spedizione o il trasporto siano effettuati dal fornitore, dall'acquirente oppure, per conto dell'uno o dell'altro, da un terzo, il luogo della cessione del bene è il luogo dove quest'ultimo si trova al momento della spedizione o della partenza del trasporto che indichi l'acquirente come destinatario».

12 Ai sensi dell'articolo 119, paragrafo 1, di detta legge:

«Salvo disposizioni contrarie, il diritto a detrazione dell'imposta sorge nel momento in cui si deve determinare l'imposta dovuta corrispondente all'imposta calcolata a monte (articolo 120)».

13 L'articolo 120, lettera a), della stessa legge prevede quanto segue:

«Nella misura in cui il soggetto passivo – che agisce in quanto tale – utilizzi, o impieghi in altro modo, beni e servizi per eseguire cessioni di beni o prestazioni di servizi soggette ad imposta, avrà diritto a detrarre dall'imposta di cui è debitore:

a) l'imposta addebitatagli da altro soggetto passivo – comprese le persone o gli organismi soggetti ad imposta semplificata sulle società – in occasione dell'acquisto dei beni o della fruizione dei servizi;

(...)».

14 L'articolo 127, paragrafo 1, lettera a), della legge n. CXXVII del 2007 precisa quanto segue:

«L'esercizio del diritto a detrazione è subordinato alla condizione sostanziale che il soggetto passivo disponga personalmente:

a) nel caso di cui all'articolo 120, lettera a), di una fattura emessa a suo nome che comprovi la realizzazione dell'operazione;

(...)».

15 L'articolo 1 del számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (legge n. C del 2000 in materia di contabilità; in prosieguo: la «legge sulla contabilità») così recita:

«La presente legge stabilisce gli obblighi in materia di contabilità e rendicontazione per i soggetti che rientrano nel suo ambito di applicazione, i principi da osservare per la tenuta delle scritture contabili e la preparazione dei conti, le norme fondate su detti principi e i requisiti relativi agli obblighi di divulgazione, pubblicazione e revisione».

16 L'articolo 15, paragrafo 3, di tale legge prevede quanto segue:

«Le operazioni figuranti nella contabilità e nei conti annuali devono esistere realmente, devono poter essere dimostrate e devono poter essere accertate da terzi. La loro valutazione deve essere conforme ai principi di valutazione previsti dalla presente legge e alle relative procedure di valutazione (“principio di realtà”)».

17 L'articolo 166, paragrafi 1 e 2, di detta legge dispone quanto segue:

«1. Costituisce un “documento giustificativo contabile” ogni documento redatto o preparato da un operatore economico, oppure redatto o preparato da una persona fisica o da un altro operatore economico che intrattenga un rapporto d'affari o altro con lo stesso (fattura, contratto, accordo, scheda di registrazione, certificato di un ente creditizio, estratto conto bancario, disposizione legislativa o regolamentare, e altri scritti equiparabili), e che funge da supporto alla contabilizzazione (dichiarazione) di un'operazione economica.

2. Le informazioni figuranti in un documento giustificativo contabile devono essere attendibili, affidabili e corrette, dal punto di vista sia formale sia sostanziale. Il principio di chiarezza presiede alla sua redazione».

- 18 L'articolo 2 dell'adózáás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (legge n. XCII del 2003 che istituisce il codice di procedura tributaria; in prosieguo: il «codice di procedura tributaria») prevede quanto segue al suo paragrafo 1:

«I diritti nei rapporti giuridici in materia tributaria sono esercitati conformemente al loro scopo. Ai sensi delle leggi tributarie, la conclusione di contratti o l'esecuzione di altre operazioni il cui scopo è quello di eludere le disposizioni delle leggi tributarie non può essere qualificata come esercizio di diritti conforme al loro scopo».

- 19 Ai sensi dell'articolo 97, paragrafi 4 e 6, del codice di procedura tributaria:

«4. Durante il controllo, l'amministrazione finanziaria ha l'obbligo di accertare e dimostrare i fatti, tranne nel caso in cui, in forza di una legge, l'onere della prova incomba al contribuente.

(...)

6. Quando accerta i fatti, l'amministrazione finanziaria ha l'obbligo di esaminare anche i fatti a favore del contribuente. Un fatto o una circostanza non provati non possono essere valutati a sfavore del contribuente, salvo nella procedura di valutazione».

- 20 L'articolo 170, paragrafo 1, di detto codice prevede quanto segue:

«Qualora il pagamento dell'imposta risulti insufficiente, si deve pagare una sanzione fiscale. L'importo della sanzione è pari, salvo disposizioni contrarie della presente legge, al 50% dell'importo non versato. L'ammontare della sanzione è pari al 200% dell'importo non versato se la differenza rispetto all'importo da versare è collegata all'omessa dichiarazione dei redditi, o alla falsificazione o alla distruzione di elementi di prova, di libri contabili o registri. Una sanzione fiscale è parimenti inflitta dalle autorità tributarie allorché il contribuente presenta senza averne diritto una richiesta di aiuto o di rimborso dell'imposta o una dichiarazione relativa a un bene, un aiuto o un rimborso e l'amministrazione ha constatato l'assenza di un diritto in tal senso del contribuente prima dell'assegnazione. In tal caso la base di calcolo dell'ammenda è pari all'importo indebitamente preteso».

- 21 L'articolo 171, paragrafi 1 e 2, dello stesso codice così recita:

«1. L'aliquota della sanzione può essere ridotta, o la sanzione può addirittura essere condonata, d'ufficio o su istanza, in presenza di circostanze che meritano di essere considerate come eccezionali e che consentono di concludere che il soggetto passivo, o il suo rappresentante, dipendente, membro o mandatario all'origine del debito d'imposta ha agito con il discernimento che ci si poteva aspettare dal medesimo in quella determinata situazione. Occorre determinare la riduzione della sanzione prendendo in considerazione tutte le circostanze del caso di specie, segnatamente l'entità del debito d'imposta, le circostanze in cui è sorto, la gravità e la frequenza della condotta illecita del soggetto passivo (azione o omissione).

2. La sanzione non è ridotta, né d'ufficio né su istanza, quando il debito d'imposta è collegato all'omessa dichiarazione dei redditi, alla falsificazione o alla distruzione di elementi di prova, di libri contabili o registri.

(...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 22 Il 20 marzo 2012 la Vikingo, la cui attività principale consiste nel commercio all'ingrosso di dolci e caramelle, ha concluso con la Freest Kft. un contratto avente ad oggetto la cessione di dieci macchine da imballaggio e di una macchina imbustatrice da effettuarsi prima del 20 dicembre 2012. Tale contratto prevedeva la possibilità di avvalersi di subfornitori. Il 21 maggio 2012 la Vikingo ha concluso un nuovo contratto con la Freest avente ad oggetto la fornitura di sei macchine da imballaggio e di una macchina insacchettatrice da consegnare il 30 marzo 2013. Tali macchine, secondo le clausole dei due contratti, venivano acquistate dalla Freest presso un'altra società che le aveva acquistate a sua volta da un'altra società. La Vikingo ha esercitato il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte in relazione alle due fatture emesse dalla Freest.
- 23 A seguito di un controllo a posteriori delle dichiarazioni IVA, l'autorità tributaria di primo grado ha proceduto ad una rettifica di un importo di 8 020 000 fiorini ungheresi (HUF) (circa EUR 23 290) per il secondo e il quarto trimestre del 2012 e di HUF 13 257 000 (circa EUR 38 844) per il primo trimestre del 2013, fermo restando che una parte di tali somme corrispondeva all'importo dell'IVA recuperata illegittimamente e l'altra ad un importo IVA non versato. Tale autorità ha inoltre inflitto alla Vikingo una sanzione fiscale e ha applicato una penalità di mora.
- 24 A sostegno delle sue decisioni, tale autorità tributaria, fondandosi su accertamenti effettuati in occasione di controlli connessi, nonché sulle dichiarazioni degli amministratori delle società coinvolte nella catena di cessioni, ha ritenuto che le macchine fossero state acquistate in realtà presso una persona sconosciuta, cosicché tali operazioni non erano state effettuate né fra le persone identificate nelle fatture né nel modo indicato sulle medesime.
- 25 L'autorità tributaria di secondo grado ha confermato una di tali decisioni e ha riformato l'altra modificando l'importo dell'IVA non versata, nonché gli importi della sanzione fiscale e degli interessi di mora.
- 26 La Vikingo ha impugnato tali decisioni dinanzi al giudice del rinvio che, con due sentenze, le ha riformate. Tale giudice ha segnatamente rilevato, per quanto riguarda il diritto a detrazione, che la Vikingo aveva presentato le fatture in questione, nonché i documenti che ne comprovavano la loro emissione e il loro pagamento, e ha considerato come un fatto non contestato la cessione delle macchine oggetto dei due contratti. Essa ha ritenuto, inoltre, che l'amministrazione finanziaria si fosse fondata su elementi non rilevanti come, segnatamente, l'assenza di mezzi materiali e umani delle imprese situate a monte nella catena di cessioni e la mancanza di ricordi degli amministratori interrogati in merito alle operazioni in questione.
- 27 La Kúria (Corte suprema, Ungheria) ha annullato queste due sentenze e ha rinviato le cause dinanzi al giudice del rinvio. Essa ha considerato che l'amministrazione finanziaria, nell'esaminare la realtà di ciascun contratto e l'eventuale intenzione di eludere l'imposta, dovesse effettuare un esame della totalità della catena di cessioni e dell'incidenza reciproca dei suoi

elementi. Essa ha ritenuto che tale amministrazione avesse dunque agito correttamente nel raccogliere le prove concernenti tutti gli attori di tale catena e che il giudice di primo grado, facendo riferimento all'esistenza di una fattura corretta, mentre il diritto a detrazione presuppone l'esistenza di una vera operazione economica, avesse interpretato erroneamente l'articolo 127, paragrafo 1, della legge sulla contabilità e la giurisprudenza della Corte.

- 28 Il giudice del rinvio espone che, sebbene sia accertato che le macchine oggetto dei contratti in questione siano state messe in funzione nello stabilimento della Vikingo, l'amministrazione finanziaria ha ritenuto che le fatture corrispondenti, non contestate sotto il profilo della loro forma, e gli altri documenti prodotti non dimostrassero che le operazioni economiche menzionate su tali fatture erano state realizzate, poiché il contenuto di queste ultime è stato confutato tramite dichiarazioni, concernenti la cessione e l'origine delle macchine, dell'emittente delle fatture e degli amministratori delle imprese a monte dello stesso nella catena, cosicché dette fatture non erano attendibili per quanto riguarda il loro contenuto, nonostante il fatto che ciascuno degli amministratori avesse ammesso che la cessione e la messa in funzione delle macchine avevano effettivamente avuto luogo. Inoltre, per quanto attiene alle misure che è legittimo aspettarsi dall'acquirente, l'amministrazione finanziaria non ha reputato sufficiente il fatto che la Vikingo, prima di concludere i contratti, avesse consultato l'estratto del registro delle società concernente la sua controparte contrattuale e avesse chiesto lo specimen di firma, né il fatto che l'amministratore della Freest si fosse recato nello stabilimento.
- 29 Essa afferma che le circostanze fattuali del procedimento principale sono analoghe a quelle delle cause sfociate nella sentenza del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373), nonché nelle ordinanze del 16 maggio 2013, Hardimpex (C-444/12, non pubblicata, EU:C:2013:318), e del 10 novembre 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, non pubblicata, EU:C:2016:869). Malgrado le risposte date dalla Corte in tale sentenza e in tali ordinanze, resterebbero delle contraddizioni nell'interpretazione del diritto effettuata dall'amministrazione finanziaria e dai giudici nazionali. L'amministrazione finanziaria continuerebbe a negare il diritto a detrazione con la motivazione che il contenuto delle fatture non è attendibile e considerando automaticamente tale fatto come un'evasione della quale il soggetto passivo doveva necessariamente essere a conoscenza.
- 30 Il giudice del rinvio indica parimenti che la Kúria (Corte suprema), nelle ordinanze che rinviavano le cause dinanzi al medesimo, ha ritenuto che l'ordinanza del 10 novembre 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, non pubblicata, EU:C:2016:869), sulla quale essa si era fondata nelle sentenze annullate, non modificasse i criteri del procedimento da seguire per la valutazione del diritto a detrazione e gli ha dato istruzione, in conformità alle norme di procedura civile applicabili, di rispettare i criteri elaborati dalla stessa in un parere del 26 settembre 2016 in relazione sia all'accertamento dei fatti oggettivi rilevanti ai fini del riconoscimento di un diritto a detrazione sia alla valutazione degli elementi di prova, esigendo che esso si conformasse alle norme relative alle catene di cessioni e alle disposizioni della legge sulla contabilità. Secondo le istruzioni date dalla Kúria (Corte suprema), l'amministrazione finanziaria avrebbe agito correttamente nel raccogliere prove concernenti tutti gli attori di tale catena e avrebbe esaminato, nel rispetto di tali norme e di tale legge, la questione se la Vikingo sapeva di partecipare ad un'evasione fiscale.
- 31 Si pone pertanto nuovamente la questione, a suo avviso, se la prassi dell'amministrazione finanziaria e l'interpretazione data dalla Kúria (Corte suprema) nel suo parere siano contrari all'obiettivo del diritto a detrazione previsto all'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112 e se tale interpretazione sia conforme all'articolo 178, lettera a), di tale direttiva, nonché ai principi di neutralità fiscale e di effettività.

- 32 Il giudice del rinvio si interroga, in particolare, sulla conformità agli articoli 220 e 226 della direttiva 2006/112, della prassi dell'amministrazione finanziaria consistente nell'assoggettare il diritto a detrazione alle condizioni che la fattura compri la realizzazione dell'operazione e che le disposizioni della legge sulla contabilità siano rispettate, e nel ritenere che una fattura regolare sotto il profilo formale non sia sufficiente.
- 33 Esso si interroga parimenti sulla conformità di tale prassi ai principi di neutralità, di effettività e di proporzionalità, nonché alla giurisprudenza della Corte, per quanto riguarda i requisiti relativi ai fatti che devono essere accertati e alle prove che devono essere fornite. Ammettendo al contempo che un'evasione può presupporre un esame dei fatti rilevanti concernenti i partecipanti alla catena che si trovano a monte del soggetto passivo, esso nutre dubbi sulla prassi dell'amministrazione finanziaria consistente nel ricostruire tutta la catena di operazioni e nel ritenere, qualora essa sia dell'avviso che tale catena non sia razionale sotto il profilo economico oppure qualora un'operazione non sia giustificata o debitamente comprovata, che esista un'irregolarità che deve dare luogo ad un diniego del diritto a detrazione, indipendentemente dalla questione se il soggetto passivo fosse o dovesse essere a conoscenza di tale circostanza.
- 34 Inoltre, il giudice del rinvio si chiede se il principio di proporzionalità debba essere interpretato nel senso che, qualora il diritto a detrazione venga negato, l'irrogazione di una sanzione fiscale fissata al 200% dell'importo della differenza d'imposta, in circostanze come quelle del procedimento principale, è proporzionata.
- 35 Infine, alla luce di una prassi giurisdizionale nazionale che non gli sembra rispettare gli obiettivi previsti dalla direttiva 2006/112, esso si interroga sull'efficacia dei mezzi di ricorso, osservando che non gli è possibile investire la Corte di una domanda di pronuncia pregiudiziale in tutte le cause.
- 36 È in tali circostanze che il Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest, Ungheria) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se siano conformi agli articoli 168, lettera a), e 178, lettera a), della direttiva 2006/112(...), in combinato disposto con gli articoli 220, [punto 1)], e 226 della medesima direttiva, nonché con il principio di effettività, un'interpretazione giuridica e una prassi nazionali secondo le quali, ove ricorrano le condizioni sostanziali del diritto alla detrazione dell'imposta, non è sufficiente la mera circostanza di disporre di una fattura il cui contenuto sia conforme ai requisiti previsti dall'articolo 226 di detta direttiva, bensì il soggetto passivo, per esercitare legittimamente il diritto alla detrazione dell'imposta sulla base di tale fattura, deve disporre anche di ulteriori prove documentali, che devono non solo rispettare il dettato della direttiva 2006/112, ma altresì essere conformi ai principi della normativa nazionale relativa alla contabilità e alle specifiche disposizioni in materia di documenti giustificativi, e secondo le quali si esige che tutti i membri della catena ricordino e dichiarino in modo concordante ogni dettaglio dell'operazione economica risultante da detti documenti giustificativi.
- 2) Se siano conformi alle disposizioni della direttiva 2006/112 relative alla detrazione dell'IVA nonché ai principi generali di neutralità fiscale e di effettività un'interpretazione giuridica e una prassi nazionali in base alle quali, nel caso di un'operazione a catena, a prescindere da qualsiasi altra circostanza, per il solo fatto che l'operazione ha tale natura, si imponga ad ognuno dei membri della catena l'obbligo di controllare gli elementi dell'operazione economica effettuata dagli stessi e di trarre le conseguenze da tale controllo in relazione a

ogni soggetto passivo che si trova in un altro punto della catena, e si neghi inoltre al soggetto passivo il diritto alla detrazione dell'IVA in quanto la costituzione della catena, pur senza essere vietata dalla normativa nazionale, non era ragionevolmente giustificata sotto il profilo economico. In tale contesto, nel caso di un'operazione a catena, nell'ambito dell'esame delle circostanze oggettive che possono giustificare il diniego del diritto alla detrazione, se, per determinare e valutare la rilevanza e il valore probatorio degli elementi di prova sui quali si fonda il diniego di tale diritto, possano applicarsi soltanto le disposizioni della direttiva 2006/112 e del diritto nazionale relative alla detrazione dell'imposta in quanto norme sostanziali che definiscono i fatti pertinenti per la determinazione del contesto fattuale, oppure si debbano applicare, in quanto norme speciali, le disposizioni in materia di contabilità dello Stato membro di cui trattasi.

- 3) Se siano conformi alle disposizioni della direttiva 2006/112 concernenti la detrazione dell'IVA e ai principi di neutralità fiscale e di effettività un'interpretazione giuridica e una prassi nazionali in base alle quali si neghi il diritto alla detrazione al soggetto passivo, il quale utilizza i beni ai fini di sue operazioni soggette ad imposta nello Stato membro in cui effettua tali operazioni e dispone di una fattura conforme alla direttiva 2006/112, facendo valere che egli non conosce tutti gli elementi dell'operazione effettuata dai membri della catena, o invocando circostanze riguardanti i membri della catena che precedono l'emittente della fattura e sui quali il soggetto passivo non poteva esercitare alcuna influenza per ragioni a lui estranee, e si subordini il diritto alla detrazione alla condizione che il soggetto passivo assolva, nell'ambito delle misure che ragionevolmente gli incombono, un obbligo generale di controllo, controllo che deve essere esercitato non solo prima della conclusione del contratto, ma anche durante la sua esecuzione e perfino successivamente ad essa. Se, in tale contesto, il soggetto passivo abbia l'obbligo di astenersi dall'esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA qualora, in relazione a qualsiasi elemento dell'operazione economica indicata nella fattura, in un momento successivo alla conclusione del contratto oppure durante o dopo la sua esecuzione, rilevi un'irregolarità o venga a conoscenza di una circostanza che, secondo la prassi dell'amministrazione finanziaria, comporti il diniego del diritto alla detrazione.
- 4) Alla luce delle disposizioni della direttiva 2006/112 relative alla detrazione dell'IVA e del principio di effettività, se l'amministrazione finanziaria sia tenuta a precisare in che cosa consista l'evasione fiscale contestata. Se sia adeguato il modo di procedere dell'amministrazione finanziaria secondo cui i vizi e le irregolarità privi di un ragionevole nesso di causalità con il diritto alla detrazione dell'IVA in cui sono incorsi i membri della catena sono considerati prove dell'evasione fiscale invocando a tal fine il fatto che, poiché tali vizi e irregolarità hanno implicato l'inattendibilità del contenuto della fattura, il soggetto passivo era o avrebbe dovuto essere conoscenza dell'evasione fiscale. Qualora sussista l'evasione fiscale, se tale circostanza giustifichi la pretesa che il soggetto passivo effettui il controllo con la portata, l'intensità e l'ampiezza sopra indicati, oppure un obbligo siffatto vada oltre quanto richiesto dal principio di effettività.
- 5) Se l'obbligo di pagare una sanzione fiscale pari al 200% della differenza d'imposta, che accompagna il diniego del diritto alla detrazione dell'imposta sia una sanzione proporzionata, qualora non si sia prodotta alcuna perdita di gettito per l'Erario direttamente connessa con il diritto alla detrazione del soggetto passivo. Se si possa rilevare una delle circostanze menzionate all'articolo 170, paragrafo 1, terza frase [del codice di procedura tributaria] quando il soggetto passivo abbia messo a disposizione dell'amministrazione finanziaria tutti i documenti di cui disponeva e abbia incluso nella sua dichiarazione fiscale le proprie fatture emesse.

- 6) Nel caso in cui si possa ritenere, alla luce delle risposte date alle questioni pregiudiziali poste, che l'interpretazione della norma giuridica nazionale applicata dopo la causa sfociata nell'ordinanza del 10 novembre 2016, *Signum Alfa Sped* (C-446/15, non pubblicata, EU:C:2016:869), e la prassi adottata sulla base di tale interpretazione non siano conformi alle disposizioni della direttiva 2006/112 relative alla detrazione dell'IVA, e tenuto conto del fatto che non sempre il giudice di primo grado può sottoporre una domanda di pronuncia pregiudiziale alla Corte di giustizia, se si possa considerare, sulla base dell'articolo 47 della [Carta], che il diritto dei soggetti passivi di esercitare un'azione giudiziaria per ottenere il risarcimento dei danni garantisce loro il diritto a un ricorso effettivo e a un giudice imparziale sancito da detta disposizione. Se, in tale contesto, si possa ritenere che la scelta della forma della decisione resa nella causa *Signum Alfa Sped* [ordinanza del 10 novembre 2016, C-446/15, non pubblicata, EU:C:2016:869] implichi che la questione era già stata disciplinata dal diritto dell'Unione e chiarita dalla giurisprudenza della Corte di giustizia e pertanto non sollevava dubbi, oppure significhi che, essendo stato avviato un nuovo procedimento, la questione non era stata completamente chiarita e pertanto occorreva ancora chiedere alla Corte di giustizia di pronunciarsi in via pregiudiziale».

Sulle questioni pregiudiziali

- 37 Ai sensi dell'articolo 99 del suo regolamento di procedura, quando la risposta ad una questione pregiudiziale può essere chiaramente desunta dalla giurisprudenza o quando la risposta ad una siffatta 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.
- 38 Tale disposizione deve essere applicata nella presente causa.

Sulle questioni dalla prima alla quarta

- 39 Con le sue questioni dalla prima alla quarta, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la direttiva 2006/112, in combinato disposto con i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità, debba essere interpretata nel senso che essa osta ad una prassi nazionale in base alla quale l'amministrazione finanziaria nega ad un soggetto passivo il diritto di detrarre l'IVA pagata per acquisti di beni che gli sono stati ceduti adducendo che le fatture relative a tali acquisti sono inattendibili, poiché, in primo luogo, la fabbricazione di tali beni e la loro cessione, in assenza dei mezzi materiali ed umani necessari, non hanno potuto essere effettuate dall'emittente di tali fatture e detti beni sono stati pertanto acquistati in realtà presso una persona non identificata; in secondo luogo, le norme nazionali in materia di contabilità non sono state rispettate; in terzo luogo, la catena di cessioni sfociata in detti acquisti non era giustificata sotto il profilo economico e, in quarto luogo, talune irregolarità hanno inficiato determinate operazioni anteriori facenti parte di tale catena di cessioni.
- 40 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 versata a monte per i beni acquistati e per i servizi ricevuti costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA. Come ripetutamente dichiarato dalla Corte, il diritto a detrazione previsto dagli articoli 167 e seguenti della direttiva 2006/112 costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni nel caso in cui i requisiti o le condizioni tanto sostanziali quanto formali a cui tale diritto è subordinato siano rispettati dai soggetti passivi che intendano esercitarlo (v., in tal senso, sentenze del 21 giugno 2012,

Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punti 37 e 38; del 3 ottobre 2019, Altic, C-329/18, EU:C:2019:831, punto 27, nonché del 16 ottobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punto 33).

- 41 Il regime delle detrazioni mira a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste, in linea di principio, siano di per sé soggette all'IVA (sentenze del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 39, nonché del 19 ottobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punto 37).
- 42 È irrilevante, ai fini del diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA pagata a monte, stabilire se l'IVA dovuta sulle operazioni di vendita precedenti o successive riguardanti i beni interessati sia stata versata o meno all'Erario. Infatti, l'IVA si applica a qualsiasi operazione di produzione o di distribuzione, previa detrazione dell'imposta gravante direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo (sentenze del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, punto 49, e del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 40, nonché ordinanza del 10 novembre 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, non pubblicata, EU:C:2016:869, punto 32).
- 43 Il diritto alla detrazione dell'IVA è tuttavia subordinato all'osservanza di requisiti o di condizioni tanto sostanziali che formali. Con riferimento ai requisiti o alle condizioni sostanziali, dall'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112 risulta che, per poter beneficiare di tale diritto, occorre, da una parte, che l'interessato sia un «soggetto passivo» ai sensi della direttiva suddetta e, dall'altra, che i beni o i servizi invocati per fondare il diritto alla detrazione dell'IVA siano utilizzati a valle dal soggetto passivo per le esigenze delle proprie operazioni tassate e che, a monte, tali beni siano ceduti o tali servizi siano resi da un altro soggetto passivo. Quanto alle modalità di esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, assimilabili a requisiti o a condizioni di natura formale, l'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA prevede che il soggetto passivo debba detenere una fattura redatta in conformità agli articoli da 220 a 236 e agli articoli da 238 a 240 della direttiva stessa (sentenza del 12 aprile 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punti da 30 a 32 e la giurisprudenza ivi citata).
- 44 Inoltre, conformemente all'articolo 273, primo comma, della direttiva 2006/112, gli Stati membri possono stabilire altri obblighi, rispetto a quelli previsti dalla menzionata direttiva, che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni. Tuttavia, le misure adottate dagli Stati membri non devono eccedere quanto necessario per conseguire siffatti obiettivi. Esse non possono quindi essere utilizzate in maniera tale da rimettere sistematicamente in discussione il diritto alla detrazione dell'IVA e, pertanto, la neutralità dell'IVA (sentenza del 19 ottobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punti 49 e 50 e la giurisprudenza ivi citata).
- 45 Nella specie, il giudice del rinvio afferma che, sebbene tali condizioni siano soddisfatte nel procedimento principale, il beneficio del diritto a detrazione è stato negato alla Vikingo, in applicazione, segnatamente, delle norme della legge sulla contabilità, dalle quali discende che la fattura deve comprovare la realizzazione dell'operazione e fare dunque riferimento ad un'operazione economica reale. Orbene, l'amministrazione finanziaria avrebbe ritenuto che i beni in questione non siano stati né fabbricati né ceduti dalla Freest, emittente delle fatture, né dal subfornitore di quest'ultima, poiché tali imprese non disponevano dei mezzi umani e materiali

necessari, e che tali beni siano dunque stati acquistati in realtà presso una persona non identificata. In tali circostanze, il giudice del rinvio si interroga sulla possibilità di assoggettare tale diritto a requisiti probatori che eccedano le formalità imposte dalla direttiva 2006/112.

- 46 A tal riguardo, occorre rilevare che le condizioni materiali alle quali è subordinato il diritto a detrazione sono soddisfatte solo se la cessione di beni o la prestazione di servizi alla quale la fattura fa riferimento è stata effettivamente realizzata. La Corte ha già dichiarato che la verifica dell'esistenza dell'operazione imponibile deve essere effettuata conformemente alle norme nazionali sull'onere della prova, procedendo ad una valutazione globale di tutti gli elementi e di tutte le circostanze di fatto del caso di specie (v., in tal senso, sentenze del 6 dicembre 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punti 31 e 32, nonché del 31 gennaio 2013, Stroy trans, C-642/11, EU:C:2013:54, punto 45). L'applicazione di norme come quella enunciata dall'articolo 15, paragrafo 3, della legge sulla contabilità al fine di verificare, nel procedimento principale, se le fatture facciano effettivamente riferimento ad operazioni economiche reali è dunque conforme alla direttiva 2006/112.
- 47 Tuttavia, il fatto che, nel procedimento principale, i beni interessati non siano stati fabbricati e ceduti dall'emittente delle fatture né dal subfornitore del medesimo, segnatamente in quanto questi ultimi non disporrebbero dei mezzi umani e materiali necessari, non è sufficiente per concludere nel senso dell'inesistenza delle cessioni di beni in questione e per escludere il diritto a detrazione fatto valere dalla Vikingo, poiché tale fatto può conseguire sia ad una dissimulazione fraudolenta dei fornitori sia al semplice ricorso a subfornitori (v., in tal senso, sentenze del 6 settembre 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punto 49, e del 13 febbraio 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punto 31).
- 48 Inoltre, secondo giurisprudenza costante, la nozione di «cessione di beni» di cui all'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 non si riferisce al trasferimento di proprietà nelle forme previste dal diritto nazionale vigente, bensì comprende qualsiasi operazione di trasferimento di un bene materiale effettuata da una parte che autorizza l'altra parte a disporre di tale bene come se ne fosse il proprietario. Del pari, la Corte ha dichiarato che tale nozione ha un carattere obiettivo e si applica indipendentemente dagli scopi e dai risultati delle operazioni interessate. Ne consegue che operazioni come quelle di cui trattasi nel procedimento principale costituiscono cessioni di beni ai sensi del summenzionato articolo, sebbene i beni in questione non siano stati né fabbricati né ceduti dall'emittente delle fatture e la persona presso la quale tali beni sarebbero stati effettivamente acquistati non sia stata identificata, qualora esse soddisfino i criteri oggettivi sui quali detta nozione è fondata e qualora esse non siano inficiate da evasioni IVA (v., in tal senso, sentenza del 21 novembre 2013, Dixons Retail, C-494/12, EU:C:2013:758, punti da 20 a 22, nonché, per analogia, sentenza del 17 ottobre 2019, Unitel, C-653/18, EU:C:2019:876, punti 22 e 23).
- 49 Ne consegue che se, come indicato dal giudice del rinvio, le cessioni di beni di cui al procedimento principale sono effettivamente avvenute e detti beni sono stati utilizzati a valle dalla Vikingo ai fini delle proprie operazioni soggette ad imposta, il beneficio del diritto a detrazione non può, in linea di principio, esserle negato (v., in tal senso, sentenza del 6 dicembre 2012, Bonik, C-285/11, EU:C:2012:774, punto 33, e ordinanza del 16 maggio 2013, Hardimpex, C-444/12, non pubblicata, EU:C:2013:318, punto 22).
- 50 Ciò premesso, occorre ricordare che la lotta contro evasioni, elusioni fiscali ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e promosso dalla direttiva 2006/112 e che la Corte ha più volte dichiarato che gli interessati non possono avvalersi abusivamente o fraudolentemente delle

norme del diritto dell'Unione. Di conseguenza, spetta alle autorità e ai giudici nazionali negare il beneficio del diritto a detrazione se è dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che tale diritto viene invocato in modo fraudolento o abusivo (v., in tal senso, sentenze del 6 luglio 2006, *Kittel e Recolta Recycling*, C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, punti 54 e 55, nonché del 16 ottobre 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, punto 34 e la giurisprudenza ivi citata).

- 51 Tale situazione, così come ricorre nel caso di evasione commessa dal soggetto passivo stesso, ricorre altresì quando il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA (v., in tal senso, sentenze del 6 luglio 2006, *Kittel e Recolta Recycling*, C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, punto 56; del 21 giugno 2012, *Mahagében e Dávid*, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 46, nonché del 6 ottobre 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, punto 35).
- 52 Non è invece compatibile con il regime del diritto a detrazione previsto dalla direttiva 2006/112 sanzionare con il diniego di tale diritto un soggetto passivo che non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l'operazione interessata si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore, o che un'altra operazione nell'ambito della catena delle cessioni, anteriore o posteriore a quella realizzata da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell'IVA. Infatti, l'istituzione di un sistema di responsabilità oggettiva andrebbe al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario (v., segnatamente, sentenze del 12 gennaio 2006, *Optigen e a.*, C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU:C:2006:16, punti 52 e 55; del 21 giugno 2012, *Mahagében e Dávid*, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punti 47 e 48, nonché del 6 dicembre 2012, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, punti 41 e 42).
- 53 Qualora il soggetto passivo non sia esso stesso l'autore dell'evasione IVA, il beneficio del diritto a detrazione può essergli negato soltanto qualora si dimostri, alla luce di elementi oggettivi, che questi sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con l'acquisto dei beni e servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, lo stesso partecipava ad un'operazione che si iscriveva in una siffatta evasione commessa dal fornitore o da altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena delle cessioni o prestazioni (v., in tal senso, sentenza del 16 ottobre 2019, *Glencore Agriculture Hungary*, C-189/18, EU:C:2019:861, punto 35 e la giurisprudenza ivi citata).
- 54 A tal riguardo, per quanto attiene al livello di diligenza richiesto al soggetto passivo che intenda esercitare il suo diritto a detrazione, la Corte ha già dichiarato più volte che non è contrario al diritto dell'Unione esigere che l'operatore adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare ad un'evasione fiscale. La determinazione delle misure che, in una fattispecie concreta, possono essere ragionevolmente imposte ad un soggetto passivo che intenda esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA perché questi si assicuri che le sue operazioni non siiscrivano in un'evasione commessa da un operatore a monte dipende, essenzialmente, dalle circostanze di detta fattispecie (v., in tal senso, sentenze del 21 giugno 2012, *Mahagében e Dávid*, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punti 54 e 59, nonché del 19 ottobre 2017, *Paper Consult*, C-101/16, EU:C:2017:775, punto 52).

- 55 Certamente, qualora sussistano indizi che consentono di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasione, un operatore accorto potrebbe, secondo le circostanze del caso di specie, vedersi obbligato ad assumere informazioni su un altro operatore, presso il quale prevede di acquistare beni o servizi, al fine di sincerarsi della sua affidabilità (sentenza del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 60).
- 56 Tuttavia, l'amministrazione finanziaria non può imporre a un soggetto passivo di compiere controlli complessi e approfonditi relativi al suo fornitore, trasferendo di fatto su di esso gli atti di controllo incombenti all'amministrazione stessa (sentenza del 19 ottobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punto 51). In particolare, la Corte ha già dichiarato che quest'ultima non può esigere in maniera generale che il soggetto passivo il quale intende esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA, da un lato – al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità o evasione a livello degli operatori a monte – verifichi che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio di tale diritto abbia la qualità di soggetto passivo, che disponga dei beni di cui trattasi e sia in grado di fornirli e che abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA, o, dall'altro lato, che il suddetto soggetto passivo disponga di documenti a tale riguardo (sentenza del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 61).
- 57 Inoltre, secondo una giurisprudenza costante della Corte, poiché il diniego del diritto a detrazione è un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce, incombe alle autorità tributarie dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo ha commesso un'evasione o sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione. Spetta poi ai giudici nazionali verificare se le autorità tributarie interessate abbiano dimostrato l'esistenza di detti elementi oggettivi (v., in tal senso, sentenze del 12 aprile 2018, Biosafe – Indústria de Reciclagens, C-8/17, EU:C:2018:249, punto 39, nonché del 16 ottobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punto 36 e la giurisprudenza ivi citata).
- 58 In tal senso, se l'amministrazione finanziaria desume dall'esistenza di evasioni o irregolarità commesse dall'emittente delle fatture o da altri operatori a monte nella catena di cessioni che le operazioni fatturate e invocate per fondare il diritto a detrazione non sono state effettivamente realizzate, tale amministrazione, per poter negare il diritto a detrazione, deve dimostrare, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal destinatario delle fatture verifiche che non gli incombono, che tale destinatario sapeva o avrebbe dovuto sapere che tali operazioni si iscrivevano in un'evasione dell'IVA, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare (v., in tal senso, ordinanza del 10 novembre 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, non pubblicata, EU:C:2016:869, punto 39 e la giurisprudenza ivi citata).
- 59 Poiché il diritto dell'Unione non prevede norme relative alle modalità dell'assunzione delle prove in materia di evasione IVA, tali elementi oggettivi devono essere stabiliti dall'amministrazione finanziaria secondo le norme in materia di prova previste dal diritto nazionale. Tuttavia, tali norme non devono pregiudicare l'efficacia del diritto dell'Unione (v., in tal senso, sentenze del 17 dicembre 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punto 65, e del 16 ottobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punto 37).
- 60 Per quanto riguarda il procedimento principale, dalla decisione di rinvio risulta che, per negare alla Vikingo il beneficio del diritto a detrazione, l'amministrazione finanziaria, oltre ai fatti menzionati al punto 45 della presente ordinanza, ha anche ritenuto che le operazioni in questione avessero come obiettivi quello di fornire una prova dell'origine delle macchine

acquistate, di provenienza ignota, figuranti sulle fatture, di consentire al subfornitore dell'emittente delle fatture di sottrarsi al pagamento dell'IVA e di creare diritti a detrazione a favore della Vikingo, mentre l'IVA non era pagata da tale subfornitore.

- 61 Il giudice del rinvio afferma che, in caso di operazioni a catena, occorre procedere, secondo la giurisprudenza della Kúria (Corte suprema), ad un esame della totalità di tale catena e degli atti giuridici compiuti fra i suoi partecipanti, e verificare se la costituzione di detta catena sia ragionevolmente giustificabile. Il beneficio del diritto a detrazione potrebbe essere negato allorché la creazione della catena sia irrazionale sul piano economico o non ragionevolmente giustificata, o, ancora, se un qualsivoglia elemento dell'operazione economica fra i partecipanti non sia giustificato dal soggetto passivo o non sia verificabile. Inoltre, la prassi dell'amministrazione finanziaria, fondata su un parere e sulla giurisprudenza di tale organo giurisdizionale, consisterebbe segnatamente, prendendo principalmente in considerazione le modalità di realizzazione dell'operazione economica, nel distinguere fra le operazioni in questione a seconda che esse siano state realizzate o meno fra le parti menzionate sulla fattura. Si dovrebbe ritenere che l'operazione economica non sia stata realizzata fra tali parti qualora quest'ultima sia inficiata da un vizio o da un qualsiasi difetto, in particolare qualora il soggetto passivo non abbia avuto conoscenza o non disponga di alcuna prova dell'attività economica degli operatori che si trovano a monte della catena. In tal caso, l'esame della questione se il destinatario della fattura fosse o avrebbe dovuto essere a conoscenza dell'evasione sarebbe una possibilità, ma non un obbligo.
- 62 Orbene, occorre ricordare, in primo luogo, che, come è stato ricordato ai punti 41 e 42 della presente ordinanza, il diritto alla detrazione dell'IVA si applica indipendentemente dall'obiettivo e dai risultati dell'attività economica in questione e il fatto che l'IVA dovuta su operazioni anteriori concernenti i beni interessati sia stata versata o meno all'Erario non incide su tale diritto. Inoltre, secondo la giurisprudenza della Corte, i soggetti passivi sono generalmente liberi di scegliere le strutture organizzative e le modalità operative che ritengano più idonee per le loro attività economiche nonché al fine di limitare i loro oneri fiscali (sentenza del 17 dicembre 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, punto 42 e la giurisprudenza ivi citata). Il principio di divieto di pratiche abusive, che si applica in materia di IVA, vieta unicamente le costruzioni meramente artificiali, prive di effettività economica, realizzate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria agli obiettivi della direttiva 2006/112 (v., in tal senso, sentenza del 17 dicembre 2015, *WebMindLicenses*, C-419/14, EU:C:2015:832, punti 35 e 36 e la giurisprudenza ivi citata).
- 63 Ne consegue che se, come indicato dal giudice del rinvio, l'esistenza delle cessioni di beni nel procedimento principale è accertata, il fatto che la catena di operazioni sfociata in tali cessioni risulti irrazionale sul piano economico o non sia ragionevolmente giustificata, così come il fatto che uno dei partecipanti a tale catena non abbia adempiuto ai suoi obblighi fiscali, non possono essere considerati di per sé costitutivi di un'evasione.
- 64 In secondo luogo, un regime probatorio come quello descritto al punto 61 della presente ordinanza, il quale porta a negare al soggetto passivo il beneficio del diritto a detrazione allorché questi, in particolare, non fornisca elementi che comprovino tutte le operazioni realizzate da tutti i partecipanti a tale catena, nonché l'attività economica di tali partecipanti, imputando al medesimo, se del caso, il fatto che tali elementi non sono verificabili, è contrario alla giurisprudenza richiamata ai punti da 50 a 58 della presente ordinanza, dalla quale discende che incombe all'amministrazione finanziaria dimostrare adeguatamente, in ciascuna fattispecie concreta, alla luce di elementi oggettivi, l'esistenza di un'evasione commessa dal soggetto passivo

o che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione interessata si iscriveva in un'evasione commessa dall'emittente della fattura o da un altro operatore intervenuto a monte nella catena di cessioni o di prestazioni.

- 65 Se i fatti descritti ai punti 45 e 60 della presente ordinanza possono effettivamente contenere indizi del fatto che il soggetto passivo abbia partecipato attivamente ad un'evasione o che sapeva o avrebbe dovuto sapere che le operazioni interessate si iscrivevano in un'evasione commessa dall'emittente delle fatture, spetta al giudice del rinvio verificare se una siffatta prova sia stata fornita, effettuando, conformemente alle norme nazionali sull'onere della prova, una valutazione globale di tutti gli elementi e di tutte le circostanze di fatto relativi al procedimento principale (v., in tal senso, sentenza del 13 febbraio 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punto 30, e ordinanza del 10 novembre 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, non pubblicata, EU:C:2016:869, punto 36).
- 66 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni dalla prima alla quarta dichiarando che la direttiva 2006/112, in combinato disposto con i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità, deve essere interpretata nel senso che essa osta a una prassi nazionale in base alla quale l'amministrazione finanziaria nega a un soggetto passivo il diritto di detrarre l'IVA assolta per acquisti di beni che gli sono stati ceduti adducendo che le fatture relative a tali acquisiti sono inattendibili, poiché, in primo luogo, la fabbricazione di tali beni e la loro cessione, in assenza dei mezzi materiali ed umani necessari, non hanno potuto essere effettuate dall'emittente di tali fatture e detti beni sono stati pertanto acquistati in realtà presso una persona non identificata; in secondo luogo, le norme nazionali in materia di contabilità non sono state rispettate; in terzo luogo, la catena di cessioni sfociata in detti acquisiti non era giustificata sotto il profilo economico e, in quarto luogo, talune irregolarità hanno inficiato determinate operazioni anteriori facenti parte di tale catena di cessioni. A fondamento di un siffatto diniego deve essere dimostrato adeguatamente che il soggetto passivo ha partecipato attivamente a un'evasione o che tale soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che dette operazioni si iscrivevano in un'evasione commessa dall'emittente delle fatture o da qualsiasi altro operatore intervenuto a monte in detta catena di cessioni, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Sulla quinta questione

- 67 Con la sua quinta questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se il principio di proporzionalità debba essere interpretato nel senso che esso osta a che una sanzione fiscale pari al doppio dell'importo della detrazione dell'IVA effettuata illegittimamente venga inflitta al soggetto passivo, sebbene l'Erario non abbia subito alcuna perdita di gettito fiscale. Esso chiede, inoltre, se sia possibile ritenere che una delle condizioni fattuali di applicazione dell'articolo 170, paragrafo 1, terza frase, del codice di procedura tributaria sia soddisfatta allorché il soggetto passivo abbia messo a disposizione dell'amministrazione finanziaria tutti i documenti in suo possesso e abbia incluso nella sua dichiarazione IVA le fatture emesse.
- 68 A tal riguardo, occorre ricordare che, nell'ambito del procedimento previsto all'articolo 267 TFUE, la Corte non è competente a interpretare il diritto nazionale, compito che incombe esclusivamente al giudice del rinvio [sentenza del 30 gennaio 2020, Generics (UK) e a., C-307/18, EU:C:2020:52, punto 25 e la giurisprudenza ivi citata]. La seconda parte di tale questione, diretta all'interpretazione del diritto nazionale, è pertanto irricevibile.

- 69 Per quanto riguarda la prima parte di detta questione, occorre ricordare che, secondo una costante giurisprudenza della Corte, le questioni relative all'interpretazione del diritto dell'Unione sollevate dal giudice nazionale nel contesto di fatto e di diritto che egli individua sotto la propria responsabilità, e del quale non spetta alla Corte verificare l'esattezza, godono di una presunzione di rilevanza [sentenza del 26 marzo 2020, Miasto Łowicz e Prokurator Generalny zastępowany przez Prokuraturę Krajową (Regime disciplinare concernente i magistrati), C-558/18 e C-563/18, EU:C:2020:234, punto 43 e la giurisprudenza ivi citata]. Il rifiuto della Corte di statuire su una questione pregiudiziale sollevata da un giudice nazionale è possibile soltanto qualora risulti in modo manifesto che l'interpretazione richiesta relativamente ad una norma dell'Unione non ha alcun rapporto con la realtà effettiva o con l'oggetto della controversia nel procedimento principale, qualora il problema sia di natura ipotetica, o anche quando la Corte non disponga degli elementi di fatto o di diritto necessari per rispondere utilmente alle questioni che le vengono sottoposte (sentenza del 10 dicembre 2018, Wightman e a., C-621/18, EU:C:2018:999, punto 27 e la giurisprudenza ivi citata).
- 70 Il procedimento ex articolo 267 TFUE 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 dell'Unione loro necessari per risolvere le controversie che essi sono chiamati a dirimere. La ratio del rinvio pregiudiziale non risiede tuttavia nell'esprimere pareri consultivi su questioni generiche o ipotetiche, bensì nella necessità di dirimere concretamente una controversia [sentenza del 26 marzo 2020, Miasto Łowicz e Prokurator Generalny zastępowany przez Prokuraturę Krajową (Regime disciplinare concernente i magistrati), C-558/18 e C-563/18, EU:C:2020:234, punto 44 e la giurisprudenza ivi citata].
- 71 Nella specie, come risulta dalla decisione di rinvio, l'articolo 170, paragrafo 1, terza frase, del codice di procedura tributaria, applicato dall'amministrazione finanziaria nel procedimento principale, prevede un'ammenda pari al 200% dell'importo non pagato se la differenza rispetto all'importo da pagare è connessa all'occultamento di redditi o alla falsificazione o distruzione di prove, libri contabili o registri. La questione della proporzionalità di tale sanzione può sorgere solo se gli elementi costitutivi di tale disposizione si siano realizzati e la situazione esaminata ricada nel suo ambito di applicazione. Orbene, dalla descrizione della situazione presentata dal giudice del rinvio non risulta che sia questo il caso.
- 72 In tali circostanze, la prima parte della quinta questione risulta ipotetica e la risposta alla stessa non è necessaria alla soluzione della controversia oggetto del procedimento principale. Ne consegue che anch'essa è irricevibile.

Sulla sesta questione

- 73 Con la sua sesta questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se si debba ritenere che il diritto dei soggetti passivi di esercitare un'azione di risarcimento danni garantisca il diritto ad un ricorso effettivo sancito dall'articolo 47 della Carta, allorché la giurisprudenza dell'organo giurisdizionale nazionale di ultima istanza sia contraria, in maniera persistente, alla direttiva 2006/112 come interpretata dalla Corte, dato che i giudici di grado inferiore non possono sottoporre alla Corte una domanda di pronuncia pregiudiziale in tutte le cause di cui sono investiti.
- 74 A tal riguardo, occorre constatare, anzitutto, che la questione del diritto al risarcimento del danno causato da un'inosservanza del diritto dell'Unione è estranea all'oggetto della controversia principale. Inoltre, il giudice del rinvio non menziona alcun ostacolo al diritto degli interessati di

esperire un ricorso avverso le decisioni dell'amministrazione finanziaria dinanzi ai giudici nazionali. Infine, esso non afferma neanche che il diritto nazionale gli impedisca di sottoporre alla Corte una questione pregiudiziale qualora ritenga che la giurisprudenza dei giudici di grado superiore sia contraria al diritto dell'Unione oppure qualora esso nutra dubbi a tal riguardo, né che lo stesso sia vincolato, in conformità al diritto procedurale nazionale, dalle valutazioni giuridiche o dalle istruzioni emananti da tali giudici di grado superiore qualora ritenga, con riferimento all'interpretazione da esso chiesta alla Corte, che tali valutazioni o tali istruzioni non siano conformi al diritto dell'Unione.

- 75 A tal riguardo, occorre ricordare che il giudice che non decide in ultima istanza dev'essere libero, se ritiene che la valutazione in diritto formulata dall'istanza superiore possa condurlo ad emettere un giudizio contrario al diritto dell'Unione, di sottoporre alla Corte le questioni con cui deve confrontarsi. Del resto, occorre sottolineare che la facoltà attribuita al giudice nazionale dall'articolo 267, secondo comma, TFUE, di chiedere un'interpretazione pregiudiziale della Corte prima di disapplicare, eventualmente, istruzioni di un organo giurisdizionale superiore che risultassero in contrasto con il diritto dell'Unione non può trasformarsi in un obbligo (sentenza del 5 ottobre 2010, Elchinov, C-173/09, EU:C:2010:581, punti 27 e 28).
- 76 Ne consegue che la sesta questione, la quale non presenta manifestamente alcun rapporto con la realtà effettiva o con l'oggetto della controversia di cui trattasi nel procedimento principale, è irricevibile alla luce della giurisprudenza richiamata al punto 69 della presente ordinanza.

Sulle spese

- 77 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, 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 (Decima Sezione) così provvede:

La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in combinato disposto con i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità, deve essere interpretata nel senso che essa osta a una prassi nazionale in base alla quale l'amministrazione finanziaria nega a un soggetto passivo il diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto assolta per acquisti di beni che gli sono stati ceduti adducendo che le fatture relative a tali acquisiti sono inattendibili, poiché, in primo luogo, la fabbricazione di tali beni e la loro cessione, in assenza dei mezzi materiali ed umani necessari, non hanno potuto essere effettuate dall'emittente di tali fatture e detti beni sono stati pertanto acquistati in realtà presso una persona non identificata; in secondo luogo, le norme nazionali in materia di contabilità non sono state rispettate; in terzo luogo, la catena di cessioni sfociata in detti acquisiti non era giustificata sotto il profilo economico e, in quarto luogo, talune irregolarità hanno inficiato determinate operazioni anteriori facenti parte di tale catena di cessioni. A fondamento di un siffatto diniego deve essere dimostrato adeguatamente che il soggetto passivo ha partecipato attivamente a un'evasione o che tale soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che dette operazioni si iscrivevano in un'evasione commessa dall'emittente delle fatture o da qualsiasi altro operatore intervenuto a monte in detta catena di cessioni, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Firme