

Causa C-611/19**Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

13 agosto 2019

Giudice del rinvio:

Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság

Data della decisione di rinvio:

19 maggio 2019

Ricorrente:

Crewprint Kft.

Resistente:

Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága (Direzione dei ricorsi dell'Amministrazione nazionale delle imposte e delle dogane, Ungheria)

Oggetto del procedimento principale

Ricorso di riesame in sede giurisdizionale avverso una decisione dell'amministrazione tributaria nazionale che nega il diritto alla detrazione dell'IVA in quanto tale autorità ha riqualificato l'attività del soggetto passivo e ha considerato la catena di fatturazione come una pratica abusiva e fraudolenta a motivo della ripetizione reiterata di circostanze che non sono considerate oggettive conformemente alla giurisprudenza della Corte di giustizia.

Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale

Il Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest, Ungheria) chiede un'interpretazione degli articoli 167, 168, lettera a), 178, lettera a), 220 e 226 della direttiva 2006/112 in relazione ai principi di neutralità fiscale e di effettività.

Questioni pregiudiziali

- 1) Se sia conforme alle disposizioni pertinenti [in materia di detrazione dell'IVA] della direttiva 2006/112 e al principio di neutralità fiscale un'interpretazione e una prassi nazionali in base alle quali l'amministrazione tributaria nega il diritto [alla detrazione dell'IVA] in relazione ad un'operazione economica realizzata tra le parti, poiché considera fraudolenta la forma del rapporto giuridico tra le stesse (contratto d'opera) in ragione del fatto che essa dà diritto a detrazione, e pertanto la qualifica, ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 7, [della legge che istituisce il codice di procedura fiscale] come un'attività (attività di intermediazione) che non dà diritto a detrazione, ritenendo che il comportamento delle parti sia finalizzato ad un'evasione fiscale, giacché l'attività svolta dal destinatario della fattura non doveva necessariamente rivestire [tale forma di attività imprenditoriale], in quanto detto destinatario avrebbe anche potuto svolgerla in qualità di intermediario. Se, in tale contesto, quale requisito per l'applicazione [della detrazione dell'IVA], i soggetti passivi abbiano l'obbligo fiscale di scegliere quale modalità di un'operazione economica quella che impone loro l'onere fiscale più gravoso, oppure costituisca una pratica abusiva il fatto che essi scelgano per la loro operazione economica, nell'esercizio della libertà contrattuale di cui dispongono e per scopi estranei al diritto tributario, una modalità contrattuale che produca anche un effetto non ricercato e consistente nel diritto alla detrazione dell'imposta.
- 2) Se siano conformi alle disposizioni pertinenti [in materia di detrazione dell'IVA] della direttiva 2006/112 e al principio di neutralità fiscale un'interpretazione e una prassi nazionali secondo le quali, nel caso in cui il soggetto passivo che intende esercitare il diritto [alla detrazione dell'IVA] soddisfi i requisiti materiali e formali [per detta detrazione] e abbia adottato le misure esigibili prima della conclusione del contratto, l'amministrazione tributaria nega il diritto alla detrazione dell'IVA in quanto ritiene che la creazione di una catena non sia necessaria dal punto di vista economico e costituisca pertanto una pratica abusiva, poiché il subcontraente, pur essendo in grado di realizzare la prestazione di servizi, ne incarica altri subcontraenti per motivi estranei al fatto imponibile e poiché il soggetto passivo che intende esercitare il diritto [alla detrazione dell'IVA] sapeva, nel momento in cui ha accettato l'incarico, che il subcontraente, in mancanza dei requisiti personali e materiali, avrebbe effettuato la prestazione avvalendosi di propri subcontraenti. Se incida sulla risposta il fatto che il soggetto passivo o il suo subcontraente abbiano incluso nella catena un subcontraente con il quale hanno un rapporto diretto o al quale sono collegati da un elemento personale od organizzativo (conoscenza personale, legame di parentela o medesimo proprietario).
- 3) In caso di risposta affermativa alla questione precedente, se sia soddisfatto l'obbligo di accertamento dei fatti sulla base di elementi oggettivi qualora, in un procedimento nel quale l'amministrazione tributaria ritiene che il

rapporto economico tra il soggetto passivo che intende esercitare il diritto [alla detrazione dell'IVA] e il suo subcontraente sia irrazionale e ingiustificato, essa fonda tale conclusione unicamente sulla testimonianza di parte dei dipendenti del subcontraente, senza accertare in base a fatti oggettivi le caratteristiche dell'attività economica costituente l'oggetto del contratto, le sue circostanze specifiche e il contesto economico di cui trattasi, e senza sentire i dirigenti dotati di potere decisionale del soggetto passivo e delle imprese subcontraenti che partecipano alla catena e, in tal caso, se sia pertinente la circostanza che il soggetto passivo o i membri della catena siano in grado di realizzare le prestazioni, e se per valutare tale circostanza sia necessario l'intervento di un perito.

- 4) Se siano conformi alle disposizioni della direttiva 2006/112 e al principio di effettività un'interpretazione e una prassi nazionali in base alle quali, nel caso in cui siano soddisfatti i requisiti sostanziali e formali [per la detrazione dell'IVA] e siano state adottate le misure [ragionevolmente] esigibili, l'amministrazione tributaria, basandosi su circostanze che, secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia, non giustificano [il diniego della detrazione dell'IVA] e non sono oggettive, considera dimostrata la frode fiscale e nega il diritto [alla detrazione dell'IVA] per la sola ragione che tali circostanze ricorrono nel loro complesso per una parte sufficientemente ampia dei membri, oggetto di una verifica, della catena rilevata.

Disposizioni di diritto dell'Unione fatte valere

Direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto; articoli 9, paragrafo 1, 167, 168, lettera a), 178, lettera a), 220 e 226.

Disposizioni di diritto nazionale fatte valere

Az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (legge n. XCII del 2003, che istituisce il codice di procedura fiscale; in prosieguo: la «LCPF»); articoli 1, paragrafo 7, 2, paragrafo 1, e 97, paragrafo 4.

Az általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII. törvény (legge n. CXXVII del 2007, relativa all'imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: la «legge sull'IVA»); articoli 26, 27, paragrafo 1, 119, paragrafo 1, 120, lettera a), e 127, paragrafo 1, lettera a).

A számvitelről szóló 2000. évi C. törvény (legge n. C del 2000, sulla contabilità); articolo 166, paragrafi 1 e 2.

Breve esposizione dei fatti e del procedimento principale

- 1 La ricorrente, il cui oggetto sociale consiste in attività di stampa e nella prestazione di servizi tipografici, riceveva commesse per la produzione di articoli tipografici, che venivano realizzati, conformemente a due contratti quadro d'opera e a singoli ordini effettuati sulla base di tali contratti, dal suo principale subcontraente per i lavori di stampa, la società Crew Kft, in parte con l'intervento di altri subcontraenti.
- 2 A decorrere dal 10 luglio 2012, l'amministratore della ricorrente, il quale era un dipendente della stessa al momento della sua costituzione, diveniva anche membro del consiglio di amministrazione della Crew Kft. Gli indirizzi dello stabilimento e delle due succursali della ricorrente coincidono con quelli della Crew Kft. La ricorrente non dispone di apparecchiature da stampa.
- 3 La Crew Kft. svolge principalmente attività di stampa, ma fornisce in realtà servizi tipografici globali. L'impresa dispone di varie macchine da stampa e altre macchine tipografiche, ma non di un'unità di rilegatura né di apparecchiature digitali e rotative, sicché le corrispondenti attività devono essere svolte da un subcontraente.
- 4 Nelle fatture della Crew Kft., sulle quali la ricorrente aveva detratto l'IVA, era menzionata una «prestazione di servizi tipografici (...) – Subfornitura di servizi tipografici e di rilegatura sulla base di un certificato di esecuzione lavori». Alle fatture erano inoltre allegati i certificati di esecuzione lavori, i quali contenevano una descrizione dettagliata del prodotto che il subcontraente aveva realizzato per la ricorrente, ed erano altresì annesse le bolle di consegna.
- 5 L'autorità tributaria di primo grado svolgeva una verifica presso la ricorrente per esaminare a posteriori le sue dichiarazioni dell'imposta sul valore aggiunto (IVA), che portava all'adozione di quattro decisioni. Con tali decisioni, l'amministrazione tributaria competente accertava una maggiore imposta a carico della ricorrente a titolo di IVA per 56 415 000 fiorini (HUF) in relazione al secondo, al terzo e al quarto trimestre del 2012, per 17 882 000 fiorini (HUF) in relazione al primo trimestre del 2013, per 19 409 000 fiorini (HUF) in relazione al secondo trimestre del 2013 e per 18 999 000 fiorini (HUF) in relazione al terzo trimestre del 2013, che costituiva un debito fiscale; conseguentemente, essa imponeva al riguardo una sanzione fiscale e applicava gli interessi di mora.
- 6 Nel corso della verifica, l'autorità tributaria di primo grado sentiva l'amministratore della società ricorrente e svolgeva indagini connesse riguardanti le imprese partecipanti alla catena. Nell'ambito di tali accertamenti si faceva consegnare i contratti dei subcontraenti e i fascicoli disponibili delle imprese, e sentiva gli amministratori dei subcontraenti nonché i loro dipendenti disponibili. Venivano inoltre messe a sua disposizione le dichiarazioni fiscali nonché le informazioni contenute nei registri dalla stessa gestiti e in altri registri pubblici.

- 7 Nelle sue decisioni, l'amministrazione tributaria dichiarava che la SZET Hungary Kft. e la Mikron-96 Bt. erano subcontraenti del subcontraente della ricorrente, la Crew Kft., e a loro volta si avvalevano di altri subcontraenti.
- 8 Nel corso dell'indagine connessa effettuata presso la Crew Kft., l'amministrazione tributaria accertava che detta società fabbricava nel proprio stabilimento i prodotti ordinati dalla ricorrente e successivamente li consegnava con il proprio automezzo ai committenti della stessa. La Crew Kft. subappaltava una quota minoritaria delle commesse della ricorrente. Le parti presentavano rendiconti mensili, sulla base dei quali la ricorrente aggiungeva un margine commerciale minimo al prezzo fissato dalla Crew Kft.
- 9 L'amministratrice della SZET Hungary Kft. era stata sposata, in passato, con l'amministratore della società ricorrente; inoltre, queste due persone avevano una società commerciale in comune. La SZET Hungary Kft. eseguiva per conto della Crew Kft, tramite un subcontraente, in primo luogo, i lavori di rilegatura e, in secondo luogo, tutte le attività di produzione.
- 10 L'ex amministratore della Ride-Ex Hungary Kft., la quale faceva parte dei subcontraenti designati dall'amministratore della SZET Hungary Kft., dichiarava di eseguire commesse ricevute dal titolare e di conoscere la SZET Hungary Kft. e l'amministratore di tale società, ma non la società ricorrente o il suo amministratore né la Crew Kft.
- 11 Nei periodi esaminati non erano state realizzate operazioni bancarie tra la Vikobit Kft. e la SZET Hungary Kft., sicché l'amministrazione tributaria stabiliva che la Vikobit Kft. non svolgeva alcuna attività connessa alla tipografia.
- 12 L'amministratore della Micron-96 Bt., l'altra subcontraente della Crew Kft., confermava pienamente le affermazioni dell'amministratore della ricorrente e affermava di conoscerlo, anche se, nel periodo in cui erano stati realizzati i lavori di stampa, il subcontraente della Micron-96 Bt. era la R-M Trade Hungary Kft.
- 13 Le attività relative alla tipografia non figuravano tra le attività della R-M Trade Hungary Kft e, in mancanza di risorse umane e materiali, l'impresa non era in grado di svolgerle.
- 14 L'autorità tributaria di primo grado non contestava che i lavori di stampa fossero stati effettivamente eseguiti come risultava dai fatti accertati, ma, nonostante le fatture relative ai lavori oggetto della subfornitura ricevute dalla Crew Kft., riteneva che quest'ultima avesse effettuato la maggior parte dei lavori di stampa per conto della ricorrente con i propri mezzi, il proprio personale, le proprie apparecchiature e nel proprio stabilimento, in quanto i subcontraenti della Crew Kft. non avrebbero potuto eseguirli. Pertanto, la Crew Kft. aveva ricevuto e dedotto indebitamente fatture per i servizi tipografici al fine di ridurre in seguito l'imposta dovuta mediante false fatture relative alla subfornitura, cosicché i soggetti passivi che si trovavano nell'ultimo anello della catena di fatturazione costituita ex professo non avevano assolto i loro obblighi di pagamento dell'IVA.

Secondo l'amministrazione tributaria, la ricorrente doveva necessariamente e oggettivamente essere a conoscenza di tali fatti e dell'evasione fiscale della Crew Kft., dal momento che le due società avevano lo stesso amministratore, la stessa sede sociale, lo stesso stabilimento e lo stesso contabile.

- 15 L'amministrazione tributaria ritiene che la ricorrente abbia esercitato abusivamente i suoi diritti di soggetto passivo applicando, sulla base delle fatture ricevute, una detrazione in relazione a un'imposta che il soggetto emittente la fattura non aveva versato all'Erario, e ciò sebbene la ricorrente dovesse sapere che l'IVA detratta non era stata pagata. Tale comportamento costituisce una grave violazione del principio dell'esercizio dei diritti conformemente alla loro finalità stabilito dall'articolo 2, paragrafo 1, della LCPF, la cui inosservanza esclude di per sé l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA.
- 16 L'amministrazione tributaria accertava inoltre che le fatture della Crew Kft. ricevute dalla ricorrente erano irregolari anche quanto al loro contenuto, giacché non esisteva tra le parti alcun rapporto di subfornitura, bensì la ricorrente agiva in qualità di intermediario. Secondo l'amministrazione tributaria, la ricorrente avrebbe avuto un ruolo di intermediario nelle operazioni in quanto l'amministratore della ricorrente aveva ottenuto i clienti in qualità di dipendente della Crew Kft. e la stessa Crew Kft. aveva eseguito le commesse. La ricorrente e la Crew Kft. avevano convenuto nel contratto quadro una commissione a favore della prima pari allo 0,2%. Tuttavia, la ricorrente, a parte ottenere le commesse, non avrebbe apportato alcun valore materiale al lavoro. Alla luce di quanto precede, l'amministrazione tributaria, nell'esercizio del potere conferitole dall'articolo 1, paragrafo 7, della LCPF, riqualificava i contratti in base al loro contenuto e negava quindi alla ricorrente il diritto di detrarre l'imposta in relazione alle fatture che aveva ricevuto.
- 17 Con decisioni del 28 marzo 2017 la resistente confermava le decisioni di primo grado.

Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale

- 18 Nel suo ricorso, la ricorrente sostiene che la resistente non ha assolto l'obbligo di accertare i fatti né l'obbligo della prova ad essa incombenti e ha inoltre valutato erroneamente le norme giuridiche sostanziali, dato che, ricorrendone le condizioni di legge, la ricorrente aveva diritto alla detrazione dell'imposta. Essa sottolinea che la resistente ha altresì riconosciuto che, secondo le fatture, «era stata realizzata un'operazione economica tra le parti che figurano nella fattura» e tuttavia ha ritenuto che l'emittente la fattura avesse tenuto un comportamento fraudolento. La ricorrente sostiene che, al contrario, né l'emittente le fatture né l'emittente delle fatture ricevute da quest'ultimo hanno agito in modo fraudolento e afferma di avere operato con la dovuta diligenza in relazione a tali imprese prima di avviare il rapporto economico. Il sistema di relazioni instaurato dall'amministratore della ricorrente avrebbe riguardato unicamente le suddette imprese. La ricorrente non

avrebbe avuto alcun ruolo nella formazione dell'altro lato della catena di fatturazione rilevata dalla resistente.

- 19 La ricorrente censura inoltre il fatto che la resistente, eccedendo nei poteri conferitile dalla LCPF e contravvenendo all'articolo 1, paragrafo 7, di detta legge, abbia riqualificato l'attività della ricorrente e dichiarato che essa aveva agito come intermediario e accettato come impresa distinta le commesse provenienti da propri clienti, ottenendo un vantaggio dal margine commerciale tra i prezzi delle commesse da essa accettate ed eseguite; il fatto che « le fatture ricevute vertano su una subfornitura non ne ridurrebbe l'attendibilità. Anche la resistente sottolinea che la fornitura a catena è un fenomeno molto ricorrente. Ai fini dell'IVA, le cessioni di beni non presuppongono il possesso materiale dei medesimi. Pertanto, il fatto che la ricorrente non avesse un rapporto diretto con i prodotti ordinati non giustificerebbe la conclusione secondo cui essa avrebbe svolto solo un'attività di intermediazione.
- 20 La ricorrente contesta l'affermazione della resistente secondo cui le attività indicate nella fattura sono state svolte dalla Crew Kft. senza l'intervento di subcontraenti, in quanto la resistente baserebbe tale valutazione su determinati elementi estrapolati dalle dichiarazioni di alcuni dipendenti della Crew Kft. che si occupano solo di talune parti del processo di produzione, senza che un perito abbia esaminato se la Crew Kft. potesse realizzare tutti gli elementi dei servizi, e ritiene pertanto che la resistente non abbia fondato su fatti oggettivi la conclusione secondo cui sarebbe stata commessa una frode fiscale.
- 21 Per quanto riguarda la consapevolezza di commettere un'evasione fiscale, la ricorrente ha sottolineato, basandosi su pronunce della Corte di giustizia, che nel corso del procedimento fiscale non era stata prodotta alcuna prova oggettiva idonea a dimostrare che il suo amministratore fosse a conoscenza dell'identità e dell'attività degli operatori successivi ai subcontraenti del subcontraente. La ricorrente sapeva che il subcontraente non avrebbe prestato interamente il servizio indicato nella fattura. Tuttavia, essa avrebbe dato prova della dovuta diligenza per quanto riguarda la subfornitura che le constava, diligenza che, secondo la sentenza della Corte di giustizia dell'Unione europea nella causa Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), non è illimitata, vale a dire che il destinatario della fattura non è tenuto ad effettuare un controllo fiscale né tanto meno ad indagare sui partecipanti che costituiscono ciascuno degli anelli della catena di commesse. Non si potrebbe fondare la prova della consapevolezza del soggetto passivo sulla circostanza che il medesimo non ha effettuato controlli che non era tenuto a svolgere.

Breve illustrazione della motivazione del rinvio pregiudiziale

- 22 Nel caso di specie ricorrono i presupposti di fatto necessari per l'esercizio del diritto a detrazione, definiti ai punti 43 e 44 della sentenza del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373), e sussistono quindi

tutti i requisiti sostanziali e formali per la nascita e l'esercizio del diritto a detrazione. Inoltre, nella decisione non si affermava che la ricorrente avesse presentato dichiarazioni false o emesso fatture irregolari.

- 23 Il giudice nazionale deve stabilire se, per il semplice fatto che l'amministrazione tributaria ha dichiarato che ricorrevano, riguardo ai membri della catena che precedono la ricorrente e il suo subcontraente, numerosi motivi che, come stabilito in varie sentenze dalla Corte di giustizia dell'Unione europea, non possono essere considerati circostanze oggettive e che, pertanto, non giustificano di per sé il diniego alla ricorrente del diritto alla detrazione dell'IVA, tale diniego sia giustificato dalla circostanza che il contenuto delle fatture risulta inattendibile e, di conseguenza, dalla sussistenza di una frode fiscale.
- 24 Sebbene i fatti della presente causa coincidano, sotto il profilo degli elementi di fatto pertinenti, con quelli illustrati e costituenti il fondamento delle questioni pregiudiziali nelle cause Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373), Hardimpex (C-444/12, non pubblicata, EU:C:2013:318) e Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), per quanto riguarda l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA permangono, anche dopo le menzionate decisioni, notevoli divergenze di interpretazione giuridica, le quali sembrano confermare che la prassi dello Stato membro, mantenuta senza modifiche nell'applicazione data alle succitate disposizioni della direttiva dall'amministrazione tributaria e dai giudici nazionali, continua a non essere conforme al principio dell'*acte éclairé* sancito nella causa CILFIT e a. (283/81, EU:C:1982:335).
- 25 Poiché la prassi seguita dalla resistente nel presente procedimento ha dato luogo al diniego del diritto a detrazione, nonostante ricorrano i presupposti di legge, sostanziali e formali, del diritto alla detrazione dell'IVA e siano state adottate le misure ragionevolmente esigibili, il giudice del rinvio ritiene che il problema di interpretazione giuridica che costituisce l'oggetto della controversia influisca indiscutibilmente sulla decisione nel merito della causa e pertanto sia rilevante e non possa essere risolto senza avviare un procedimento pregiudiziale.
- 26 Secondo l'ordinanza pronunciata nella causa Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), le disposizioni della direttiva 2006/112 ostano a una prassi nazionale secondo cui l'amministrazione tributaria nega a un soggetto passivo il diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto dovuta o versata per i servizi che gli sono stati forniti con la motivazione che le fatture riguardanti tali servizi non possono essere considerate facenti fede poiché il loro emittente non può essere il reale fornitore di detti servizi, a meno che sia provato, sulla base di elementi oggettivi e senza esigere dal soggetto passivo verifiche ad esso non incombenti, che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che detti servizi si iscrivevano in una frode relativa all'imposta sul valore aggiunto.
- 27 Sulla base delle decisioni dell'amministrazione tributaria, si può concludere che essa ha continuato a negare alla ricorrente il diritto alla detrazione dell'IVA

invocando l'inattendibilità del contenuto delle fatture proprio in considerazione di fatti che, secondo la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, non potendo essere considerati dati oggettivi, non pregiudicano il diritto del soggetto passivo alla detrazione dell'IVA assolta a monte; tuttavia, secondo l'amministrazione tributaria, un numero sufficientemente elevato di tali fatti inidonei giustificerebbe il diniego del diritto alla detrazione dell'IVA. Inoltre, l'amministrazione tributaria ha dimostrato l'esistenza di tali fatti mediante un controllo che il soggetto passivo non è tenuto a svolgere né può svolgere per circostanze oggettive.

- 28 Alla luce della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea relativa alla legislazione in materia di IVA, il giudice del rinvio nutre dubbi in merito a se il significato, la portata e l'intensità di tale controllo siano conformi ai principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità.
- 29 Detto giudice ritiene che la facoltà dell'amministrazione tributaria di riqualificare i contratti non sia illimitata, in particolare per quanto riguarda la detrazione dell'IVA, e non possa essere esercitata attraverso l'imposizione di requisiti supplementari rispetto a quelli previsti dalla direttiva 2006/112, travalicando l'obiettivo del sistema di detrazione dell'imposta. Pertanto, esso nutre dubbi in merito a se sia conforme ai principi fondamentali che disciplinano il sistema dell'IVA il fatto che l'amministrazione tributaria riqualifichi come attività di intermediazione l'attività svolta dalla ricorrente.
- 30 Il giudice del rinvio chiede quindi se, nel caso in cui il soggetto passivo soddisfi i requisiti sostanziali e formali per la detrazione dell'IVA, sia necessario, al fine di giustificare il diniego di tale detrazione, specificare in che cosa consista la frode fiscale contestata o se sia sufficiente menzionare irregolarità commesse dai partecipanti alla catena, carenze o l'incompletezza dei ricordi dei partecipanti alla catena, nonché un numero sufficiente di circostanze che, secondo quanto dichiarato dalla Corte di giustizia dell'Unione europea, non potrebbero giustificare il diniego della detrazione dell'IVA.
- 31 Alla luce di quanto precede, non è chiaro se, nelle circostanze sopra descritte, possa assumere rilevanza e, pertanto, costituire in sé una frode fiscale, il fatto che il servizio sia fornito creando una catena nella quale esiste o esisteva un legame personale od organizzativo tra il soggetto passivo e l'emittente la fattura o tra alcuni membri della catena. Inoltre, non è chiaro neppure se lo scopo della creazione di una catena per fini estranei al fatto imponibile costituisca una frode fiscale nella misura in cui la creazione di detta catena incide effettivamente sull'importo dell'IVA, in quanto tale importo risulta più elevato a causa delle caratteristiche inerenti alla costituzione della catena. Occorre inoltre chiarire se l'amministrazione tributaria agisca in maniera legittima allorché, nel compiere la propria valutazione, non tiene conto della finalità del sistema dell'IVA né del fatto che il debito di IVA aumenta con l'aumentare delle somme interessate dal diritto a detrazione.

- 32 Sorge inoltre la questione se la prassi dell'amministrazione tributaria soddisfi il requisito probatorio nel modo richiesto dalla legge là dove esige dal soggetto passivo un'attività di controllo di un'intensità non compatibile con il termine per realizzare le operazioni concluse in ambito economico e che risulta oggettivamente impossibile per altri motivi, mentre detta amministrazione non accerta in maniera esaustiva le circostanze che danno luogo alla costituzione della catena.
- 33 In tutte le questioni sollevate, il giudice del rinvio chiede se la portata, l'intensità e l'ampiezza della prova richiesta per esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA applicati dall'amministrazione tributaria e che la Kúria (Corte suprema, Ungheria) considera legittime – tenuto conto anche del principio di neutralità fiscale – si estendano ai fatti rilevanti e siano necessarie e proporzionate, vale a dire non superino i limiti stabiliti dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, considerato in particolare che l'amministrazione tributaria contesta alla ricorrente l'insufficienza della prova nel procedimento fiscale e, oltre a negarle il diritto alla detrazione dell'IVA, le impone una sanzione fiscale.
- 34 Pertanto, continuando a fondare il diniego del diritto alla detrazione dell'IVA senza invocare fatti oggettivi ragionevolmente e direttamente connessi con l'operazione economica, l'amministrazione tributaria nega automaticamente l'esercizio di tale diritto invocando una prassi abusiva e un rapporto organizzativo o personale, nonché una riqualificazione del contratto. Ad avviso del giudice del rinvio, in tal modo l'amministrazione tributaria non solo trasferisce ai soggetti passivi il proprio obbligo di verifica, contrariamente a quanto stabilito dalle disposizioni menzionate della direttiva 2006/112 e alla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, ma con tale prassi contravviene altresì ai principi di neutralità fiscale, di proporzionalità e di effettività.
- 35 Seguendo una prassi giuridica basata su considerazioni che contrastano con quanto stabilito nell'ordinanza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 10 novembre 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016), senza esaminare gli elementi soggettivi indicati nella legge sull'IVA e nelle sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea (se si fosse a conoscenza o lo si dovesse essere usando la diligenza ragionevolmente esigibile), si svuoterebbe di contenuto il diritto alla detrazione dell'IVA sancito dagli articoli 168 e 178, lettera a), della direttiva 2006/112 e dalle sentenze delle Corti di giustizia dell'Unione europea, in particolare nelle cause ungheresi.