

Causa C-108/20

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

27 febbraio 2020

Giudice del rinvio:

Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Germania)

Data della decisione di rinvio:

5 febbraio 2020

Ricorrente:

HR

Resistente:

Finanzamt Wilmersdorf

**FINANZGERICHT
BERLIN-BRANDENBURG
ORDINANZA**

(omissis)

Nella causa

HR

ricorrente,

procuratore alle liti: (...),

contro

Finanzamt Wilmersdorf

resistente,

avente ad oggetto imposta sulla cifra d'affari 2009, 2010

in data 5 febbraio 2020 la Quinta Sezione del Finanzgericht Berlin-Brandenburg (Tribunale tributario di Berlino-Brandeburgo) (omissis)

così ha deliberato:

I. Viene sottoposta alla Corte di giustizia dell'Unione europea – in prosieguo: la «Corte» – la seguente questione pregiudiziale:

Se gli articoli 167 e 168, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto – in prosieguo: la «direttiva IVA» – debbano essere interpretati nel senso che ostano a un'applicazione nazionale del diritto a norma della quale la detrazione deve essere negata anche in caso di evasione IVA commessa nel quadro di un'operazione a monte se il soggetto passivo ne era o avrebbe dovuto esserne a conoscenza, benché con l'operazione a lui erogata questi non abbia partecipato all'evasione fiscale, né la sua condotta si sia iscritta all'interno di essa, e benché non abbia neppure promosso o agevolato l'evasione commessa. [Or. 2]

II. Il procedimento di ricorso è sospeso sino alla decisione sulla domanda di pronuncia pregiudiziale di cui al punto I.

M o t i v i:

I.

1. Negli anni controversi, 2009 e 2010, la ricorrente gestiva – con la collaborazione di suo marito – un'attività di vendita all'ingrosso di bevande a (...). Nelle sue dichiarazioni IVA per detti anni, la ricorrente faceva valere, in particolare, imposte assolute a monte su fatture della ditta P GmbH per l'importo di EUR 993 164 (2009) ed EUR 108 417,87 (2010). La P GmbH forniva effettivamente alla ricorrente le bevande indicate nelle fatture (in particolare, bevande spiritose e la bevanda Red Bull). Gli importi esposti in fattura venivano corrisposti dalla ricorrente alla P GmbH e quest'ultima registrava le relative operazioni nella propria contabilità, al pari della ricorrente. Nel quadro del loro rapporto di compravendita, né la ricorrente, né la P GmbH hanno commesso evasione. Le fatture emesse della P GmbH rispondono ai requisiti di cui agli articoli 14 e 14a dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: l'«UStG»). La ricorrente rivendeva le bevande acquistate dalla P GmbH senza che la rivendita comportasse un'evasione dell'IVA.
2. In base a due sentenze penali, nel frattempo passate in giudicato, la P GmbH ha acquistato le bevande fornite alla ricorrente commettendo una serie di evasioni IVA. Secondo gli accertamenti compiuti dal giudice penale, la fattispecie sottostante può essere illustrata come segue: il coniuge della ricorrente, quale parte coinvolta responsabile, riforniva la P GmbH di grossi quantitativi di bevande

spiritose, caffè e Red Bull (fatturato complessivo sino a settembre 2010: circa EUR 80 milioni). Per queste forniture non veniva emessa fattura. Un collaboratore della P GmbH emetteva invece una serie di fatture fittizie per l'acquisto delle merci. Sulla base di esse la P GmbH faceva indebitamente valere la detrazione dell'imposta a monte. Nel contempo, il coniuge della ricorrente metteva a disposizione di detta società elenchi dei prezzi e dei potenziali clienti per la merce. La merce veniva rivenduta a diversi acquirenti, in particolare, alla ricorrente. A seguito della scoperta dei fatti succitati, l'Ufficio delle imposte competente negava la detrazione dell'imposta versata a monte azionata dalla P GmbH sulla base delle fatture fittizie.

3. Inoltre, il resistente negava anche alla ricorrente la detrazione dell'imposta versata a monte nella misura in cui i relativi importi si riferivano a prestazioni a monte della P GmbH. Nella motivazione esso sosteneva essenzialmente che la ricorrente, con la sua impresa, era parte di una [Or. 3] catena di cessioni di beni nel quadro della quale sono state commesse evasioni IVA. Con la partecipazione del coniuge della ricorrente la P GmbH avrebbe evaso imposte a monte sull'acquisto di diverse bevande poi rivendute, tra gli altri, alla ricorrente stessa.
4. La ricorrente sostiene che, nel caso di specie, la detrazione sulle prestazioni a monte della P GmbH è stata illegittimamente negata e afferma di soddisfare i presupposti di legge per la detrazione.
5. Per contro, il resistente ritiene che la ricorrente - vista la partecipazione di suo marito e l'insolita condotta commerciale - avrebbe dovuto riconoscere di essere, con la propria impresa, parte di una catena di cessioni di beni nell'ambito della quale si sarebbero verificate delle evasioni IVA. In conformità alla giurisprudenza della Corte, ciò giustificherebbe una negazione della detrazione dell'imposta a monte.

II.

6. La Sezione adita sottopone alla Corte la questione di cui al dispositivo a norma dell'articolo 267, secondo comma, in combinato disposto con il primo comma, lettera a), del Trattato sul funzionamento dell'Unione europea.

1. Contesto normativo

a. Diritto dell'Unione

7. L'articolo 167 della direttiva IVA così dispone:

«Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».

8. L'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA ha il seguente tenore:

«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: [Or. 4]

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».*

9. A norma dell'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA, per poter esercitare il diritto a detrazione relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, il soggetto passivo deve soddisfare, in particolare, la condizione seguente:

«(...) essere in possesso di una fattura redatta conformemente al titolo XI, capo 3, sezioni da 3 a 6».

b. Diritto nazionale

10. L'articolo 15, paragrafo 1, primo comma, punto 1, prima e seconda frase, dell'USTG nella versione vigente negli anni controversi ha il seguente tenore:

«¹ L'imprenditore può detrarre i seguenti importi di imposta assolta a monte:

- 1. l'imposta dovuta per legge per cessioni di beni o prestazioni di servizi che gli sono state fornite da altri imprenditori per la sua attività imprenditoriale. ²L'esercizio del diritto alla detrazione presuppone che l'imprenditore sia in possesso di una fattura redatta ai sensi degli articoli 14 e 14a».*

2. Valutazione alla luce del diritto nazionale e rilevanza della questione pregiudiziale ai fini della decisione

11. Nel caso controverso si pone la questione, rilevante ai fini della decisione, se la detrazione relativa a prestazioni a monte erogate dalla P GmbH debba essere negata alla ricorrente in ragione del fatto che quest'ultima avrebbe dovuto essere a conoscenza di evasioni IVA intervenute nel quadro di un'operazione a monte.
12. Per l'IVA esposta nelle fatture della P GmbH i presupposti sostanziali della detrazione di cui all'articolo 15, paragrafo 1, prima frase, punto 1, dell'USTG, sono soddisfatti. [Or. 5]
13. Controverso è unicamente se sia giustificato il diniego della detrazione dell'imposta a monte in ragione del fatto che la ricorrente avrebbe dovuto essere a conoscenza delle evasioni IVA in capo alla P GmbH e, quindi, a livello di un'operazione a monte.

14. Negli anni controversi un diniego della detrazione dell'imposta a monte nel senso indicato non era previsto ex lege. Tuttavia, richiamandosi alla giurisprudenza della Corte, la giurisprudenza dei supremi organi giurisdizionali nazionali stabilisce che un siffatto diniego è necessario quando *«sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione interessata si iscriveva in un'evasione fiscale 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»* (omissis).
15. In base ad essa, secondo il diritto nazionale, ai fini della decisione è dirimente stabilire se la circostanza che la ricorrente avrebbe dovuto essere a conoscenza dell'azionamento fraudolento di una detrazione dell'imposta a monte in capo alla P GmbH comporti non soltanto un diniego della detrazione nei confronti di quest'ultima, ma anche un diniego della detrazione nel rapporto di compravendita a valle tra la P GmbH e la ricorrente. Decisiva a tal fine è l'interpretazione della nozione di «catena di cessioni». Qualora le operazioni tra la P GmbH e la ricorrente debbano essere intese come parte di un'unica catena di cessioni insieme al fraudolento acquisto di bevande da parte della P GmbH nel quadro di un'operazione a monte, allora, nel caso controverso, il diniego della detrazione sarebbe stato corretto. Ove l'esistenza di una siffatta catena di cessioni debba essere negata, la detrazione dovrebbe essere concessa.

3. Valutazione in base al diritto dell'Unione

16. Il giudice del rinvio nutre dubbi in ordine all'interpretazione della nozione di «catena di cessioni» alla luce delle prescrizioni del diritto dell'Unione e si chiede se i rapporti di compravendita oggetto del procedimento principale possano esservi fatti rientrare. Poiché la nozione di «catena di cessioni» è stata coniata dalla Corte nel contesto del diniego della detrazione dell'imposta a monte, si tratta nella specie di un problema di interpretazione del diritto dell'Unione. **[Or. 6]**
17. In una giurisprudenza ormai consolidata, la Corte ha stabilito che la lotta contro evasioni, elusioni fiscali ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto ed incoraggiato dalla direttiva IVA. Pertanto, 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. Ciò si verifica non solo quando un'evasione tributaria è commessa dallo stesso soggetto passivo, ma anche quando un soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere di partecipare, tramite il suo acquisto, ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA o che un'altra operazione facente parte della catena delle cessioni, precedente o successiva a quella realizzata da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell'IVA [v. sentenze della Corte, del 18 maggio 2017 – C-624/15, Litdana, (omissis) punto 35; del 22 ottobre 2015 – C-277/14, PPUH Stehcemp, (omissis) punti 47-49; del 13 marzo 2014 – C-107/13, FIRIN, (omissis) punto 42; del 18 luglio 2013 – C-78/12, Evita-K, (omissis) punto 41; del 31

gennaio 2013 – C-642/11, *Stroy trans*, (omissis) punto 48; del 31 gennaio 2013 – C-643/11, *LVK-56*, (omissis) punto 60; del 6 dicembre 2012 – C-285/11, *Bonik*, (omissis) punto 41; del 21 giugno 2012 – C-80/11 e C-142/11, *Mahagében e David*, (omissis) punto 47].

18. In base a questi principi di diritto dell'Unione, con riferimento alla controversia principale, un diniego della detrazione dell'imposta versata a monte potrebbe essere preso in considerazione nei seguenti tre casi:
- la ricorrente stessa ha commesso evasione fiscale nel quadro delle forniture controverse effettuate dalla P GmbH a suo favore,
 - la P GmbH ha evaso l'IVA sulle forniture effettuate nei confronti della ricorrente, oppure
 - le operazioni controverse erano parte di una catena di cessioni nell'ambito della quale è stata commessa un'evasione fiscale.

Qualora non sussista nessuna di queste tre fattispecie, un diniego della detrazione dell'imposta versata a monte in capo alla ricorrente non sarebbe ammissibile, a prescindere dalla conoscenza di un'evasione fiscale nel quadro di un'operazione a monte. **[Or. 7]**

19. Posto che né la ricorrente con l'azionamento della detrazione dell'imposta versata a monte sulla base delle forniture di bevande della P GmbH, né quest'ultima in veste di fornitore della merce hanno commesso evasione con le operazioni controverse nella specie, nel procedimento principale è dirimente unicamente il fatto se le operazioni di cui trattasi siano state parte di una «catena di cessioni» nel quadro della quale si è verificata l'evasione fiscale.
20. A quanto consta, ad oggi, la nozione di «catena di cessioni» impiegata dalla Corte non è stata da quest'ultima definita più in dettaglio.
21. A questo riguardo, a parere del giudice del rinvio, si può ipotizzare che già la mera conoscenza, effettiva o potenziale, da parte di un soggetto passivo di un'evasione fiscale commessa a livello di una (qualsiasi) operazione a monte comporti un diniego della detrazione dell'imposta versata a monte. Ciò accadrebbe ove la nozione di «catena di cessioni» dovesse essere intesa nel senso di richiedere unicamente che uno stesso bene fornito sia oggetto di più operazioni successive. In un tal caso, un legame o un collegamento con l'evasione fiscale commessa nel quadro di un'operazione a monte sussisterebbe in ragione della mera identità del bene fornito considerato. Non sarebbe invece richiesto che l'operazione controversa promuova o supporti l'evasione (ad esempio, occultando i rapporti di fornitura, o in maniera analoga).
22. Tuttavia, la Sezione adita è propensa a ritenere che, in considerazione dei principi di neutralità e di proporzionalità sanciti dal diritto dell'Unione, un'interpretazione siffatta della nozione di «catena di cessioni» sia troppo ampia.

23. Dalla giurisprudenza della Corte si evince che un diniego della detrazione dell'imposta versata a monte in caso di evasioni fiscali e abusi nel quadro di una catena di cessioni viene presa in considerazione solo quando proprio dalla combinazione specifica di transazioni consecutive deriva il carattere fraudolento di tali operazioni nel loro complesso (v. sentenza della Corte del 18 dicembre 2014 – C-131/13, C-163/13 e C-164/13, Italmoda, (omissis) punto 67]. Tale circostanza dovrebbe essere riconosciuta, ad esempio, quando cessioni consecutive sono parte di un piano complessivo finalizzato a ostacolare la tracciabilità dei beni forniti e, in tal modo, anche l'individuazione delle evasioni fiscali commesse nell'ambito della suddetta catena. Vi potrebbero rientrare, segnatamente, le operazioni parte di una cosiddetta frode carosello. Inoltre, se del caso, potrebbero rientrarvi anche operazioni a catena ove il coinvolgimento di imprenditori che non entrano **[Or. 8]** effettivamente in possesso dei beni forniti miri a occultare i rapporti di compravendita. In definitiva, in base a questa posizione, una «catena di cessioni» ricomprenderebbe unicamente quelle operazioni che promuovono o agevolano in concreto un'evasione fiscale nel quadro di un'operazione a monte o a valle.
24. A parere della Sezione adita, questa interpretazione potrebbe trovare conferma in numerose decisioni della Corte in cui quest'ultima, ai fini del diniego della detrazione dell'imposta versata a monte,
- richiede una «partecipazione» del soggetto passivo con la sua operazione all'evasione fiscale commessa nel quadro di un'operazione a monte o a valle [v. sentenza della Corte, del 17 ottobre 2019 – C-653/18, Unitel, (omissis) punto 33; del 28 marzo 2019 – C-275/18, Vins, (omissis) punto 33; dell'8 novembre 2018 – C-495/17, Cartrans Spedition, (omissis) punto 41; del 25 ottobre 2018 – C-528/17, Bozicevic Jezovnik, (omissis) punto 35; del 19 ottobre 2017 – C-101/16, Paper Consult, (omissis) punto 52; del 18 maggio 2017 – C-624/15, Litdana, (omissis) punti 33 e seg.; del 9 febbraio 2017 – C-21/16, Euro Tyre, (omissis) punto 40; del 2 giugno 2016 – C-81/15, Kapnoviomichania Karelia, (omissis) punto 42, e del 21 giugno 2012 – C-80/11 e C-142/11, Mahagében e David, (omissis) punto 54),
 - presuppone che le operazioni del soggetto passivo «si iscrivano» nell'evasione fiscale commessa nel quadro di un'altra operazione [v. sentenza della Corte del 21 giugno 2012 – C-80/11 e C-142/11, Mahagében e David, (omissis) punto 53] oppure
 - richiede che le operazioni del soggetto passivo «rientrassero» nell'evasione fiscale commessa con un'altra operazione [v. sentenze della Corte del 28 marzo 2019 – C-275/18, Vins, (omissis) punto 33; dell'8 novembre 2018 – C-495/17, Cartrans Spedition, (omissis) punto 41; del 18 ottobre 2018 – C-528/17, Bozicevic Jezovnik, (omissis) punto 35, e del 9 febbraio 2017 – C-21/16, Euro Tyre, (omissis) punto 40].

A parere del giudice del rinvio, per una siffatta «partecipazione» o «iscrizione» o un siffatto «rientro», non potrebbe essere sufficiente una mera conoscenza dell'evasione fiscale commessa [Or. 9] o addirittura una mera conoscenza potenziale. Una «partecipazione», un'«iscrizione» o un «rientro» potrebbero invece presupporre un contributo all'evasione, quantomeno, nel senso di una promozione o di un'agevolazione. A parere del giudice del rinvio, la malafede - quale circostanza meramente soggettiva - non può sostituire l'intervento attivo necessario ai fini della «partecipazione», dell'«iscrizione» o del «rientro».

25. Secondo il giudice del rinvio, se non sussiste accanto alla malafede un'attività di promozione o di agevolazione dell'evasione fiscale, molti elementi depongono contro la possibilità di negare a un soggetto passivo la detrazione in relazione alle sue prestazioni a monte. Ciò potrebbe valere segnatamente quando i rapporti di fornitura – come quelli oggetto del procedimento principale – sono stati pienamente comunicati alle autorità tributarie mediante emissione di fatture, registrazione in contabilità e presentazione di dichiarazioni IVA. Nel caso di specie non si ha un occultamento dei rapporti di fornitura o dell'identità dei fornitori. L'evasione fiscale commessa nel quadro di un'operazione a monte (nella specie: detrazione sull'acquisto di bevande da parte della P GmbH) è integralmente conclusa e non può più essere promossa o agevolata attraverso le operazioni a valle (nella specie: la rivendita delle bevande dalla P GmbH alla ricorrente). L'operazione intercorsa tra la P GmbH e la ricorrente rappresenta piuttosto un ulteriore rapporto di fornitura indipendente dall'operazione a monte interessata dall'evasione. Manca, in questo contesto, un piano complessivo in base al quale dette cessioni dovrebbero essere parte di un'evasione fiscale estesa a più operazioni. Aderendo a una siffatta lettura della nozione di «catena di cessioni», in circostanze come quelle del procedimento principale, la catena di cessioni dovrebbe essersi interrotta a livello della P GmbH. In base ed essa, le cessioni effettuate dalla P GmbH a valle dell'evasione IVA a favore della ricorrente o di altri terzi estranei non dovrebbero rientrare in una catena di cessioni nel cui contesto è stata commessa evasione fiscale, ma si tratterebbe piuttosto di nuovi rapporti di fornitura da valutarsi in maniera indipendente dall'evasione a monte.
26. Pertanto, a parere del giudice del rinvio, non deve neppure rilevare che sia stato il coniuge della ricorrente a indicare alla P GmbH gli acquirenti della merce. Infatti, ciò non inciderebbe sul fatto che le cessioni effettuate dalla P GmbH alla ricorrente non hanno minimamente inciso sull'evasione fiscale commessa a valle dalla P GmbH. Il rapporto di fornitura, del tutto trasparente, tra la P GmbH e la ricorrente non può più promuovere episodi di evasione già conclusi. Data tale trasparenza non è nemmeno ipotizzabile [Or. 10] un occultamento a posteriori di rapporti di fornitura.
27. Questo esito potrebbe trovare conferma nella giurisprudenza della Corte secondo cui un diniego della detrazione dell'imposta versata a monte in caso di abuso può essere preso in considerazione solo quando la concessione della detrazione controversa comporta un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria agli obiettivi perseguiti dalla direttiva IVA [v. sentenza della Corte del 10 luglio

2019 – C-273/18, Kurzu zeme, (omissis) punto 35]. In base alla giurisprudenza della Corte, ciò può avvenire ad esempio quando, con le proprie operazioni, il soggetto passivo mira a occultare i reali fornitori al fine di ostacolare l'assoggettamento a imposta delle operazioni o quando l'operazione controversa mira proprio all'ottenimento di un indebito vantaggio fiscale [v. sentenza della Corte del 10 luglio 2019 – C-273/18, Kurzu zeme, (omissis) punti 36 e seg.]. Tuttavia, in circostanze come quelle del procedimento principale, non ricorrerebbe un siffatto abusivo azionamento della detrazione. L'intervenuta indicazione in fattura del fornitore delle bevande (la P GmbH) garantisce che l'amministrazione tributaria possa verificare l'assoggettamento a IVA della merce. Non risulta che le operazioni effettuate dalla P GmbH nei confronti della ricorrente comportino un occultamento dei fornitori. Inoltre, le operazioni controverse non avevano neppure come obiettivo la commissione di un'evasione fiscale. Come osservato supra, all'atto della fornitura delle bevande alla ricorrente, l'eventuale evasione fiscale da parte della P GmbH era invece già conclusa. Pertanto, è già logicamente escluso che l'acquisto delle bevande da parte della ricorrente fosse finalizzato all'evasione precedentemente realizzata dalla P GmbH.

28. Inoltre, le operazioni controverse nella specie non hanno comportato l'insorgenza di alcun danno in termini di IVA, poiché la P GmbH era tenuta ad assolvere l'IVA esposta in fattura. Pertanto, dalle operazioni di cui trattasi non è conseguito neppure un vantaggio fiscale che potrebbe contrastare con gli obiettivi perseguiti dalla direttiva IVA. Piuttosto, la scelta sistematica a favore della neutralità dell'IVA, che è alla base del sistema comune dell'IVA, potrebbe imporre il riconoscimento della detrazione per le prestazioni a monte nel procedimento principale. A parere del giudice del rinvio, l'estensione degli effetti di un'evasione intervenuta nel quadro di una (qualsiasi) operazione a monte a tutte le operazioni a valle in presenza di una mera conoscenza effettiva o potenziale di detta evasione integrerebbe una limitazione sproporzionata del suddetto principio di neutralità. A questo riguardo occorre considerare che il diniego della detrazione dell'imposta versata a monte non può assumere carattere sanzionatorio. Il mero fatto che la merce oggetto delle operazioni sia stata, se del caso, acquistata illegalmente non consente di disapplicare il principio [Or. 11] della neutralità IVA. Una detrazione dell'imposta versata a monte dovrebbe essere esclusa solo se la prestazione di cui trattasi consente o promuove direttamente l'abuso.
29. A favore di questa posizione potrebbe anche deporre il fatto che, ai fini della detrazione, è sostanzialmente irrilevante se l'IVA dovuta sulle operazioni di vendita precedenti o successive riguardanti i beni interessati sia stata versata o meno all'Erario (v. ordinanza della Corte del 3 marzo 2004 – C-395/02, Transport Service, Racc. 2004, I-1991, punto 26; sentenze della Corte del 12 gennaio 2006 – C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Optigen e a., Racc. 2006, I-483, punto 54, e del 21 giugno 2012 – C-80/11 e C-142/11, Mahagében e David, (omissis) punto 40]. In questo contesto la Corte ha sempre sottolineato la necessità che le misure per garantire i diritti dell'Erario – comprese quelle a tutela del gettito fiscale – non eccedano quanto necessario ad «assicurare l'esatta riscossione dell'imposta e [ad] evitare le evasioni» [sentenze della Corte del 29 luglio 2010 – C-188/09,

Profaktor Kulesza, Frankowski, Józwiak, Orłowski, (omissis) punto 26; del 27 settembre 2007 – C-409/04, Téléos, (omissis), punto 46, e anche del 21 giugno 2012 – C-80/11 e C-142/11, Mahagében e David, (omissis) punto 48]. Sulle misure ai sensi dell'articolo 273 della direttiva IVA, la Corte osserva al riguardo letteralmente quanto segue: «*Inoltre, le misure che gli Stati membri possono adottare, in forza dell'articolo 273 della direttiva 2006/112, per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare le evasioni non devono eccedere quanto necessario per conseguire tali obiettivi. Esse non possono quindi essere utilizzate in maniera tale da rimettere sistematicamente in discussione il diritto a detrazione dell'IVA e, pertanto, la neutralità dell'IVA, che costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA*» [sentenza della Corte del 21 giugno 2012 – C-80/11 e C-142/11, Mahagében e David, (omissis) punto 57].

30. A parere del giudice del rinvio, un'interpretazione estensiva della nozione di «catena di cessioni» nel quadro del diniego della detrazione dell'imposta versata a monte in caso di abusi potrebbe invece sfociare in una siffatta sistematica messa in discussione del diritto a detrazione dell'imposta versata a monte e del principio di neutralità dell'IVA. Se la catena di cessioni alla base del diniego della detrazione dell'imposta versata a monte ricomprendesse anche operazioni che non promuovono, né agevolano l'evasione fiscale commessa con un'operazione a monte o a valle, il diniego della detrazione in caso di abuso acquisirebbe un effetto sanzionatorio ampio e sproporzionato. Per quanto sia corretto negare la detrazione dell'imposta versata a monte a operazioni direttamente collegate a un **[Or. 12]** abuso e a un'evasione IVA al fine di affrontare efficacemente l'evasione e gli abusi fiscali, contrasterebbe parimenti con il sistema riconoscere al diniego dell'imposta, per esigenze di lotta agli abusi, un impatto esteso su più operazioni a monte e a valle laddove queste non presentino alcun collegamento riconoscibile con l'evasione fiscale commessa, nel senso di una sua promozione. Il riconoscimento di un siffatto esteso impatto comporterebbe un ingiustificato molteplice cumulo di carico IVA che supererebbe ampiamente il danno IVA generato dall'evasione. In definitiva, il riconoscimento di una siffatta «operazione fraudolenta» comporterebbe un'efficacia sanzionatoria che è equiparabile a una sanzione pecuniaria e non può, pertanto, trovare il proprio fondamento giuridico nella direttiva IVA. Al riguardo, l'IVA non può essere strumentalizzata come sanzione a fronte della condotta disonesta di un soggetto passivo (omissis).
31. Inoltre la Sezione adita reputa un'interpretazione estensiva della nozione di «catena di cessioni» discutibile in quanto non risulta che un diniego della detrazione dell'imposta versata a monte rispetto ad operazioni a valle prive di un contributo incentivante all'evasione fiscale siano in qualche modo idonee al raggiungimento dell'obiettivo previsto dalla Corte, vale a dire, quello di impedire abusi ed evasione IVA. Infatti, se – come nel procedimento principale – l'evasione commessa nel quadro di un'operazione a monte era già conclusa e l'operazione a valle – nella specie: tra la P GmbH e la ricorrente – non poteva più consentire o promuovere l'evasione fiscale, un diniego della detrazione dell'imposta versata a monte in capo alla ricorrente non consente più di impedire le evasioni.

32. Infine, l'erroneità di un'applicazione del diniego della detrazione dell'imposta versata a monte nelle circostanze del caso di specie potrebbe trovare conferma anche nella giurisprudenza consolidata della Corte secondo cui ai fini IVA non si deve distinguere tra operazioni «lecite» e «illecite». Il fatto che l'ordinamento giuridico disapprovi un'operazione è irrilevante ai fini della sua imposizione IVA, poiché il principio della neutralità dell'IVA impone la presa in considerazione di tutte le operazioni [v. sentenze della Corte, del 6 luglio 2006 – C-439/04 e C-440/04 – Kittel e Recolta Recycling, (omissis) punto 50, e del 12 gennaio 2006 – C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Optigen e a., (omissis) punto 49]. Tuttavia, se il sistema dell'IVA ricomprende anche operazioni «illecite», allora esigenze di neutralità impongono che esse possano nel contempo beneficiare anche della detrazione dell'imposta versata a monte. In circostanze come quelle del procedimento principale, vista la partecipazione del coniuge della ricorrente a un'evasione IVA nel quadro di un'operazione a monte, ciò potrebbe comportare l'effettiva sussistenza di un'operazione disapprovata [Or. 13] dall'ordinamento giuridico; tuttavia, a prescindere da detta disapprovazione, le operazioni a valle sono rilevanti ai fini IVA con la conseguenza che non può essere esclusa nemmeno la detrazione dell'imposta versata a monte.

4. Sospensione del procedimento

33. (omissis) [Osservazioni sul procedimento nazionale]

34. (omissis) [Osservazioni sul procedimento nazionale]

(omissis)