

**Causa C-610/19****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:**

5 luglio 2019

**Ricorrente:**

Vikingo Fővállalkozó 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 contro una decisione dell'amministrazione tributaria nazionale che nega il diritto alla detrazione dell'IVA in quanto detta amministrazione ha preteso, in relazione alle fatture, prove supplementari rispetto a quelle richieste dal diritto dell'Unione e, in mancanza di tali prove, ha considerato fittizie le operazioni di cui trattasi.

**Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale**

Interpretazione degli articoli 168, lettera a), e 178, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in combinato disposto con gli articoli 220, lettera a), e 226 della medesima direttiva; interpretazione dei principi di neutralità fiscale e di effettività e dell'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

## Questioni pregiudiziali

- 1) Se siano conformi agli articoli 168, lettera a), e 178, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in combinato disposto con gli articoli 220, lettera a), 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 al soggetto passivo che si trova in un altro punto della catena, e si neghi 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 dell'IVA], se, per determinare e valutare la rilevanza e il valore probatorio degli elementi di prova sui quali si fonda il diniego del diritto alla detrazione dell'IVA, possano applicarsi soltanto le disposizioni della direttiva 2006/112 e del diritto nazionale relative alla detrazione dell'IVA 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 dell'IVA] 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 dell'IVA] 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 tributaria, comporti il diniego del diritto [alla detrazione dell'IVA].

- 4) Alla luce delle disposizioni della direttiva 2006/112 relative [alla detrazione dell'IVA] e del principio di effettività, se l'amministrazione tributaria sia tenuta a precisare in che cosa consista l'evasione fiscale contestata. Se sia adeguato il modo di procedere dell'amministrazione tributaria 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 sia proporzionata una sanzione che comporti il diniego del diritto [alla detrazione dell'IVA] e consista nell'obbligo di pagare una sanzione fiscale pari al 200% della differenza d'imposta qualora non si sia prodotta alcuna perdita di gettito per l'Erario direttamente connessa con il diritto [alla detrazione dell'IVA] del soggetto passivo. Se si possa rilevare una delle circostanze menzionate all'articolo 170, paragrafo 1, terza frase, della az adózás rendjéről szóló 2003. évi XCII. törvény (legge n. XCII del 2003, che istituisce il codice di procedura fiscale; in prosieguo: la «LCPF») quando il soggetto passivo abbia messo a disposizione dell'amministrazione tributaria 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, 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 dell'Unione europea, se si possa considerare, sulla base dell'articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali, che il diritto dei soggetti passivi di esercitare un'azione giudiziaria per ottenere il risarcimento dei danni garantisca 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 implichi che la questione era già stata disciplinata dal diritto comunitario e chiarita dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea 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.

### **Disposizioni di diritto dell'Unione fatte valere**

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

Articolo 47 della Carta dei diritti fondamentali dell'Unione europea.

### **Disposizioni di diritto nazionale fatte valere**

LCPF, articoli 2, paragrafo 1, 97, paragrafi 4 e 6, 170, paragrafo 1, e 171, paragrafi 1 e 2.

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 27, paragrafo 1, 26, 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; in prosieguo: la «legge sulla contabilità»); articoli 1, 15, paragrafo 3, e 166, paragrafi 1 e 2.

### **Breve esposizione dei fatti e del procedimento principale**

- 1 L'attività principale della società ricorrente consiste nel commercio all'ingrosso di caramelle e prodotti di confetteria. L'azienda dispone di uno stabilimento a Tiszaföldvár. In tale stabilimento si trova anche lo stabilimento della società

Nikus Kft. Le due società condividono il medesimo amministratore. La Nikus Kft. fabbrica i prodotti di confetteria che la ricorrente confeziona, condiziona, immagazzina e commercializza.

- 2 Il 20 marzo 2012 la ricorrente stipulava un contratto con la Freest Kft. per la fornitura di dieci macchine impacchettatrici e di una macchina riempitrice. Il contratto prevedeva che, se necessario, la prestazione poteva essere subappaltata.
- 3 Il 21 maggio 2012 la ricorrente stipulava un contratto di fornitura con la Freest Kft. per l'acquisto e il trasporto presso il proprio stabilimento di sei macchine impacchettatrici e di un'insacchetrice automatica. Come previsto dai contratti, la ricorrente esercitava il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) in relazione a ciascuna delle due fatture emesse dalla Freest Kft. Le macchine vendute in conformità dei contratti venivano acquistate per la ricorrente dalla Freest Kft. presso la SPDC Kft., la quale le aveva acquistate a sua volta dalla Free-Gold Kft.
- 4 L'autorità tributaria di primo grado effettuava accertamenti sulle dichiarazioni IVA della ricorrente relative al secondo e al quarto trimestre del 2012 e al primo trimestre del 2013. L'11 luglio 2013, nell'ambito di tali accertamenti, l'amministrazione tributaria espletava una verifica in situ presso lo stabilimento della ricorrente. Secondo il verbale redatto in occasione di tale verifica, nel menzionato stabilimento si trovavano le macchine in relazione alle quali era stato esercitato il diritto a detrazione.
- 5 A seguito degli accertamenti, l'autorità tributaria di primo grado dichiarava con due decisioni l'esistenza di una differenza di IVA a carico della ricorrente per un importo di 8 020 000,00 fiorini (HUF) in relazione al secondo e al quarto trimestre del 2012 e di 13 257 000,00 fiorini (HUF) in relazione al primo trimestre del 2013; tali importi erano costituiti da due parti, una riguardante il recupero ingiustificato dell'imposta assolta a monte e l'altra riguardante il debito di imposta. Detta autorità irrogava quindi una sanzione tributaria e applicava gli interessi di mora.
- 6 Nella motivazione delle decisioni si osservava che, in allegato alle fatture utilizzate per fondare la detrazione dell'IVA, la ricorrente aveva prodotto il preventivo della Freest Kft, i contratti di trasporto e l'ordine, nonché i documenti di trasmissione e ricezione e i manuali delle macchine. Secondo tali documenti di trasmissione, la Freest Kft. aveva consegnato alla ricorrente le macchine ivi indicate. La ricorrente aveva commissionato alla Freest Kft. l'acquisto delle macchine sapendo che quest'ultima non ne era il produttore diretto e sarebbe quindi stato necessario l'intervento di diversi subcontraenti. L'amministratore si era accertato che si trattasse di una società in attivo.
- 7 L'amministrazione tributaria rilevava inoltre, in occasione degli accertamenti e delle verifiche effettuate, che le discrepanze tra le parti indicate nelle fatture dimostravano che l'operazione economica non poteva essersi realizzata, in quanto

la ricorrente aveva acquistato macchine che avrebbe potuto anche comprare direttamente e delle quali il subcontraente non disponeva, e che l'impresa produttrice non avrebbe potuto acquistare o fabbricare poiché non disponeva delle necessarie risorse materiali e umane. Secondo l'amministrazione tributaria, l'origine delle macchine indicate nelle fatture sarebbe ignota e lo scopo dell'operazione sarebbe consistito nel giustificare l'origine delle macchine di origine sconosciuta menzionate nelle fatture, eludere l'obbligo di pagamento dell'imposta da parte della Free-Gold Kft., la quale si trova alla base della catena di vendite, e far sorgere il diritto a detrazione a favore della ricorrente. A tal fine, le parti che figurano nella fattura avrebbero aumentato leggermente i prezzi in modo che la ricorrente potesse detrarre il maggiore importo possibile di IVA sulla base di documenti giustificativi inattendibili e senza che sorgesse a carico della Free-Gold Kft. l'obbligo di pagare le imposte relative alle merci. Poiché le macchine si trovavano nello stabilimento della ricorrente, l'amministrazione tributaria riteneva che essa le avesse acquistate in qualche modo presso ignoti e che, pertanto, l'operazione non avesse avuto luogo tra le persone menzionate nella fattura né nel modo ivi indicato, e che la ricorrente fosse a conoscenza di tali circostanze. Alla luce di quanto precede, l'amministrazione tributaria considerava, sulla base degli articoli 1, paragrafo 7, e 2, paragrafo 1, della LCPF, che la Freest Kft. non aveva esercitato i suoi diritti per la finalità loro propria, bensì aveva svolto la sua attività all'unico scopo di trasferire l'imposta in violazione delle norme ed eludendo le disposizioni fiscali, sicché tale attività non poteva produrre gli effetti giuridici perseguiti dalla ricorrente (la detrazione dell'imposta). Di conseguenza, l'amministrazione tributaria dichiarava che la ricorrente non aveva diritto alla detrazione dell'IVA.

- 8 L'autorità tributaria di secondo grado confermava una delle decisioni dell'autorità tributaria di primo grado e modificava l'altra, rettificando l'importo del debito d'imposta imputato al soggetto passivo e della sanzione tributaria, nonché degli interessi di mora derivanti da tale debito.
- 9 La ricorrente ha impugnato tali decisioni dinanzi al Fővárosi Közigazgatási és Munkaügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest).

#### **Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale**

- 10 La ricorrente contesta nei suoi ricorsi i fatti accertati dalla resistente e la conseguenza che quest'ultima ne ha tratto. A sostegno della sua tesi, la ricorrente sostiene che la resistente ha valutato le circostanze basandosi su probabilità e non su fatti pertinenti o prove. Secondo la ricorrente, il fatto pertinente consisterebbe nella circostanza che, per aumentare la propria capacità, essa ha ordinato le macchine menzionate nelle fatture e, prima di concludere il contratto, ha chiesto l'estratto del registro delle imprese e lo specimen di firma dell'impresa per accertarsi che essa fosse soggetta all'imposta e in attivo. Il contratto prevedeva che l'impresa potesse avvalersi di subcontraenti ai fini della sua esecuzione. La ricorrente avrebbe ignorato l'identità dei subcontraenti fino al momento

dell'esecuzione del contratto. Le macchine sono state messe in funzione dalla ricorrente, che continua tuttora ad utilizzarle. Per quanto riguarda l'esecuzione del contratto, l'impresa ha emesso fatture conformemente alle norme, conformità riconosciuta dalla stessa resistente, nelle quali era applicata l'imposta sul valore aggiunto e che la ricorrente ha indicato nella dichiarazione IVA trimestrale, potendo così legittimamente recuperare l'importo dell'imposta assolta a monte, in quanto ne ricorrevano le condizioni materiali e legali. L'amministrazione tributaria non avrebbe prodotto prove pertinenti per contestare tali fatti e avrebbe tratto conclusioni erranee in ordine alla disponibilità, al trasporto e al finanziamento delle macchine, basando la sua valutazione dei fatti su presunte discrepanze. Contrariamente a quanto sostenuto dalla resistente, l'impresa non sarebbe stata incaricata di fabbricare le macchine, bensì di fornirle, ragion per cui era irrilevante che essa le producesse direttamente o si avvallesse di un terzo. Di conseguenza, sarebbero infondate l'affermazione secondo cui l'impresa non disponeva di risorse umane e materiali e la conclusione secondo cui lo scopo dell'operazione consisteva nel creare un diritto a detrazione a favore della ricorrente, consentire all'impresa subcontraente di eludere i suoi obblighi fiscali e certificare l'origine di macchine di origine sconosciuta. La ricorrente si sarebbe comportata diligentemente e in buona fede durante l'operazione, circostanza che, insieme ai documenti prodotti e alle macchine stesse, dimostrerebbe l'effettività dell'operazione realizzata. Le fatture, ad avviso della ricorrente, sono conformi ai requisiti normativi sopra menzionati ed essa utilizza i prodotti acquistati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta; ricorrerebbero pertanto tutte le condizioni per l'esercizio del diritto a detrazione. La ricorrente richiama le disposizioni della direttiva 2006/112 e la giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea e sottolinea che la resistente ha illegittimamente dedotto la responsabilità della ricorrente da operazioni economiche intercorse tra persone ad essa estranee, nonostante il suo comprovato comportamento diligente e la sua dimostrata buona fede. La ricorrente considera contraria alla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea la prassi dell'amministrazione tributaria che penalizza tutti i contribuenti della catena per un'irregolarità commessa da uno qualsiasi dei partecipanti ad una catena di fornitura o di servizi, nega loro il diritto a detrazione e, in ultima analisi, si basa sul principio di responsabilità oggettiva.

- 11 La ricorrente censura il fatto che la resistente, oltre a negarle illegittimamente il diritto a detrazione, le abbia inflitto senza alcun fondamento e in maniera contraria al diritto una sanzione fiscale punitiva del 200%, in quanto non ha dimostrato che il debito d'imposta fosse collegato all'omessa dichiarazione dei redditi, o alla falsificazione o alla distruzione di elementi di prova, libri contabili o registri.
- 12 La resistente chiede il rigetto del ricorso e conferma le valutazioni espresse nella sua decisione. Essa non nega che la ricorrente disponesse di una fattura conforme ai requisiti formali, ma sostiene che l'operazione economica indicata nella fattura non ha avuto luogo dal momento che le dichiarazioni dell'impresa che occupava nella catena la posizione immediatamente precedente a quella che ha emesso la fattura e quelle dell'impresa precedente a quest'ultima sono contraddittorie. La resistente afferma che l'amministrazione tributaria si attende sempre che i soggetti

passivi agiscano con la dovuta diligenza, e che se il soggetto passivo, al momento dell'esecuzione, non conosce l'identità del fornitore, deve fare tutto il necessario affinché chi emette la fattura esegua la prestazione e non accetti una prestazione di una persona diversa, in quanto tale soggetto passivo può far legittimamente valere il suo diritto alla detrazione dell'IVA solo se vi è concordanza tra la bolla di consegna e le dichiarazioni delle parti.

### **Breve illustrazione della motivazione del rinvio pregiudiziale**

- 13 Con sentenze pronunciate in due cause precedenti, il Fővárosi Közigazgatási és Munkügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest) ha modificato le decisioni della resistente nella parte impugnata, annullando la differenza d'imposta e la sanzione fiscale con i relativi interessi di mora.
- 14 Detto giudice, basandosi sulle disposizioni della direttiva 2006/112 relative alla detrazione dell'IVA, ha ritenuto che, nell'ambito della controversia, fosse rilevante ai fini del diritto alla detrazione di tale imposta la circostanza che la ricorrente aveva prodotto le fatture costituenti l'oggetto dell'accertamento e i documenti giustificativi della loro emissione ed esecuzione. Il medesimo giudice ha inoltre considerato che era pacifico che le macchine fossero state consegnate.
- 15 Basandosi sulla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, il Fővárosi Közigazgatási és Munkügyi Bíróság (Tribunale amministrativo e del lavoro di Budapest) ha ritenuto che la resistente avesse esteso l'accertamento a fatti non pertinenti e concluso erroneamente che l'operazione economica realizzata tra la ricorrente e la Freest Kft. era fittizia. Poiché la ricorrente non era parte dei contratti in base ai quali erano state acquistate le macchine indicate nelle fatture, non si poteva far valere la sua responsabilità in relazione all'acquisto e alla fornitura delle stesse. Detto giudice ha osservato che l'attività probatoria deve basarsi su elementi oggettivi e che, in tal senso, la circostanza che gli amministratori delle società in questione ricordassero dopo vari anni [i fatti] formalmente comprovati con idonei documenti non può essere considerata una circostanza oggettiva atta a soddisfare i requisiti stabiliti dalla Corte di giustizia dell'Unione europea in relazione a tali prove. L'amministrazione tributaria ha agito in modo illegittimo omettendo di prendere in considerazione documenti e altri fatti dai quali emerge che l'operazione economica ha avuto luogo e risulta particolarmente grave la circostanza che detta amministrazione abbia ignorato l'importanza del fatto che le macchine si trovavano nello stabilimento della ricorrente. Pertanto, l'amministrazione tributaria ha errato nel concludere che l'operazione economica relativa alle macchine indicate nella fattura non aveva avuto luogo e che il contenuto delle fatture non era credibile, e nel negare indebitamente alla ricorrente, su tale base, il diritto alla detrazione dell'IVA. Il medesimo giudice ha inoltre affermato che la resistente aveva omesso di indicare, violando in tal modo le disposizioni della legge sull'IVA e della direttiva 2006/112 relative ai requisiti del diritto a detrazione, quale fosse stata l'operazione diretta ad eludere l'imposta cui la ricorrente avrebbe partecipato.



- 16 Per quanto riguarda la possibilità di applicare nel caso di specie gli articoli della legge sulla contabilità, il giudice del rinvio ha dichiarato, basandosi su quanto statuito dalla Corte di giustizia dell'Unione europea nella causa che ha dato luogo all'ordinanza del 10 novembre 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), che era irrilevante, ai fini del diritto alla detrazione dell'IVA, l'inattendibilità del contenuto delle fatture valutata secondo gli articoli invocati della legge sulla contabilità.
- 17 La Kúria (Corte Suprema, Ungheria) ha annullato con due provvedimenti le sentenze del giudice di primo grado, ordinandogli di avviare un nuovo procedimento e di statuire ex novo.
- 18 La Kúria (Corte Suprema), basandosi su precedenti sentenze relative ad operazioni a catena, ha dichiarato che la resistente avrebbe dovuto esaminare l'intera catena per accertare l'effettività del contenuto di ciascun contratto e l'eventuale volontà di eludere il pagamento dell'imposta. Nel caso di un'operazione a catena, l'amministrazione tributaria non ha solo la facoltà, ma anche l'obbligo di procedere a un esame del soggetto passivo sottoposto all'accertamento nonché degli altri soggetti che hanno partecipato alla catena. Non è quindi possibile, nell'ambito del sindacato di legittimità operato dal giudice, estrapolare l'operazione di cui trattasi dalla catena di relazioni economiche, e anche le sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea sopra richiamate hanno valutato la posizione del soggetto che esercita il diritto a detrazione nel contesto della catena nel suo complesso.
- 19 Ad avviso della Kúria (Corte suprema), affinché possa esercitarsi il diritto alla detrazione dell'IVA non è sufficiente che esista una fattura conforme ai requisiti formali, occorrendo altresì che esista un'operazione economica reale. Per valutare l'effettività dell'operazione economica ai fini dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, funge da orientamento il principio della preminenza della realtà sull'apparenza sancito dall'articolo 15, paragrafo 3, della legge sulla contabilità. Secondo quanto indicato dalla Corte di giustizia dell'Unione europea nelle sue sentenze, tra le circostanze oggettive da esaminare possono rientrare solo gli elementi idonei ad essere considerati effettivamente sussistenti, dimostrabili e determinabili da terzi. Se così non fosse, la mera emissione di ciascuna fattura avrebbe reso possibile di per sé la detrazione dell'IVA. La Kúria (Corte suprema) ha sottolineato, basandosi su quanto dichiarato ai punti 43 e 44 dell'ordinanza del 10 novembre 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, EU:C:2016:869), che detta ordinanza non ha introdotto modifiche relativamente alla procedura da seguire per l'esercizio del diritto a detrazione sulla base di operazioni economiche che hanno avuto luogo.
- 20 Dalle decisioni impugnate si evince che, nell'ambito del procedimento amministrativo tributario, durante la verifica in situ l'amministrazione tributaria ha rilevato – nonostante il fatto accertato e comprovato con un documento ufficiale che la ricorrente ha messo in funzione nel proprio stabilimento le macchine alle quali si riferisce la fattura e che tali macchine sono tuttora in

funzione nel medesimo luogo – che la fattura formalmente incontestabile prodotta dalla ricorrente e gli altri documenti non dimostravano che l'operazione economica indicata nelle sue fatture avesse avuto luogo. Inoltre, per quanto concerne le misure che ci si poteva ragionevolmente attendere dalla ricorrente, la resistente non ha considerato sufficienti i provvedimenti adottati dalla ricorrente per accertarsi che si trattasse di un'impresa in attivo e consistiti nell'esaminare l'estratto del registro delle imprese dell'altra partecipante all'operazione e nel chiederle lo specimen di firma dell'impresa prima della conclusione del contratto, bensì ha ritenuto che la ricorrente avrebbe dovuto fare tutto il necessario per assicurarsi che l'altra parte contraente effettuasse la fornitura conformemente alle prescrizioni della resistente, dato che, in caso contrario, l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA sarebbe risultato illegittimo.

- 21 Alla luce di quanto precede, oggetto della presente causa è l'interpretazione delle disposizioni della direttiva 2006/112 concernenti la detrazione dell'IVA in relazione ai principi di neutralità fiscale e di effettività. A tal riguardo, la Corte di giustizia dell'Unione europea ha interpretato in numerose decisioni, sotto diversi profili, sia dette disposizioni della direttiva 2006/112 sia i principi ispiratori del sistema dell'IVA; tuttavia, 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 immutata 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 che ha dato luogo alla sentenza della Corte di giustizia del 6 ottobre 1982, CILFIT e a. (283/81, EU:C:1982:335).
- 22 Sebbene i fatti della presente causa coincidano, sotto il profilo degli elementi di fatto pertinenti, con quelli sui quali si fondano le domande di pronuncia pregiudiziale nelle cause che hanno dato luogo alla sentenza del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373), e alle 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, EU:C:2016:869), l'amministrazione tributaria, contravvenendo alle decisioni rese dalla Corte di giustizia dell'Unione europea in tali cause, continua a negare ai soggetti passivi il diritto alla detrazione dell'IVA basandosi sull'inattendibilità delle fatture e deducendo automaticamente dalla stessa l'esistenza di un'evasione fiscale, circostanza quest'ultima che, secondo la resistente, il soggetto passivo che intende esercitare il suo diritto alla detrazione dell'imposta doveva necessariamente conoscere e di fatto conosceva, avendo accettato la fattura inattendibile.
- 23 Il problema di interpretazione giuridica che si pone nella presente causa incide indiscutibilmente sulla decisione nel merito, in quanto le statuizioni discordanti nel merito sia dei giudici aditi sia dell'amministrazione tributaria si fondano sulle disposizioni della direttiva 2006/112 e sulle considerazioni esposte nelle decisioni dell'Unione rese in relazione a procedimenti ungheresi sulla base dell'interpretazione di tali disposizioni. Pertanto, le questioni sollevate sono

pertinenti ai fini della risoluzione della controversia e, ad avviso del giudice del rinvio, a tale scopo risulta indispensabile proporre una domanda di pronuncia pregiudiziale.

- 24 Poiché la Kúria (Corte Suprema), nonostante le posizioni contrapposte, non ha ritenuto necessario presentare una domanda di pronuncia pregiudiziale, deve provvedervi il giudice di primo grado. In caso di dubbio, il giudice di primo grado può essere dispensato dall'obbligo di avviare un nuovo procedimento solo nel caso in cui la Corte di giustizia dell'Unione europea si pronunci espressamente in relazione alla presente causa. Per tale motivo il giudice di primo grado, nella sua attuale composizione, pur avendo presentato una domanda di pronuncia pregiudiziale in un altro procedimento, formulando questioni simili basate su elementi di fatto analoghi e disponendo al riguardo la sospensione di vari procedimenti in corso, non può ordinare la sospensione del presente procedimento in forza dell'articolo 275, paragrafo 5, del codice di procedura civile, essendo invece tenuto a chiedere separatamente alla Corte di giustizia dell'Unione europea di pronunciarsi in via pregiudiziale.
- 25 Nonostante quanto dichiarato nelle sentenze e nelle ordinanze della Corte di giustizia dell'Unione europea citate supra, si pone nuovamente la questione se la prassi interpretativa dell'amministrazione tributaria e della Kúria (Corte suprema) risultante dal parere emesso e dalle decisioni assunte sia o meno in contrasto con la finalità del diritto alla detrazione d'imposta sancito dall'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112, che costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere limitato, e se siffatta interpretazione sia conforme ai requisiti di cui all'articolo 178, lettera a), di tale direttiva in relazione alla detrazione dell'imposta e rispetti i principi di neutralità fiscale e di effettività.
- 26 Nel caso di specie ricorrono i presupposti di fatto 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.
- 27 Secondo il punto 45 della sentenza del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373), il beneficio del diritto a detrazione può essere negato, nel contesto sopra descritto, solo se l'amministrazione tributaria dimostra, alla luce di elementi oggettivi, che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore a monte.
- 28 Nonostante quanto precede, dalle decisioni si evince che l'amministrazione tributaria, basandosi sia sul principio di preminenza della realtà sull'apparenza stabilito dalla legge sull'IVA e dalla legge sulla contabilità, sia sui requisiti specifici previsti in relazione ai documenti giustificativi, ha negato alla ricorrente il diritto alla detrazione dell'IVA proprio sulla base di fatti che, secondo le

sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea, sono privi di incidenza sul diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte dal soggetto passivo, in quanto si tratta di fatti che non possono essere considerati circostanze oggettive, e senza precisare fondatamente in cosa consistesse l'evasione fiscale in relazione alle misure che si potevano ragionevolmente attendere dal soggetto passivo.

- 29 Il giudice del rinvio chiede che sia chiarito se si possa considerare un ampliamento, contrario alla direttiva 2006/112, dei requisiti di contenuto elencati all'articolo 226 di tale direttiva, che le fatture menzionate all'articolo 220, paragrafo 1, della stessa devono soddisfare e ai quali è subordinata la detrazione dell'IVA, la prassi nazionale consistente nello stabilire requisiti supplementari per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, in aggiunta agli elementi che la fattura deve obbligatoriamente contenere, attraverso l'espressione «che dimostri che l'operazione si è realizzata» di cui all'articolo 127, paragrafo 1, della legge sull'IVA, unitamente all'integrazione delle norme della legge sulla contabilità nel fatto generatore dell'imposta e al criterio secondo cui una fattura formalmente corretta non è di per sé sufficiente per poter esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA, occorrendo altresì che il soggetto passivo disponga di altri documenti oltre alla fattura.
- 30 Il giudice nazionale osserva che, nel caso di specie, l'esistenza di soluzioni divergenti è dovuta, oltre che ad una diversa interpretazione del diritto dell'Unione, a una valutazione discordante della rilevanza dei documenti probatori e dei fatti oggettivi che tali documenti sono diretti a dimostrare, valutazione che le autorità e i giudici nazionali devono compiere conformemente alle norme procedurali interne.
- 31 Secondo costante giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, in mancanza di norme dell'Unione relative agli aspetti processuali dell'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, spetta all'ordinamento giuridico interno di ciascuno Stato membro stabilirle, in forza del principio di autonomia procedurale, a condizione, tuttavia, che esse non siano meno favorevoli rispetto a quelle relative a situazioni analoghe assoggettate al diritto interno (principio di equivalenza) e che non rendano in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti conferiti dal diritto dell'Unione (principio di effettività) (sentenza della Corte di giustizia del 7 giugno 2007, van der Weerd e a., da C-222/05 a C-225/05, EU:C:2007:318, punto 28).
- 32 Secondo il giudice del rinvio, la valutazione degli elementi di prova presenta un nesso con il diritto dell'Unione sotto vari punti di vista. Da un lato, non si devono ignorare le norme del diritto dell'Unione al momento di valutare i fatti pertinenti e le prove, poiché dette norme definiscono gli elementi rilevanti ai fini dell'esame del diritto alla detrazione dell'IVA. Dall'altro, la giurisprudenza nazionale elaborata sulla base di norme di procedura nazionali deve essere coerente con i principi stabiliti dal diritto dell'Unione e dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea fondata su tale diritto, come i principi di neutralità fiscale, di proporzionalità e di effettività, secondo i quali la valutazione degli

elementi di prova operata dalle autorità e dai giudici nazionali e la presa in considerazione di circostanze non pertinenti ai fini di siffatta valutazione non possono essere portati a un punto tale da rendere in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio dei diritti riconosciuti dall'ordinamento dell'Unione. In tale contesto, per valutare gli elementi di prova in maniera conforme al diritto dell'Unione, il giudice del rinvio ritiene necessario precisare i criteri che delimitino l'ambito dei fatti che possono essere presi in considerazione e servano da orientamento per stabilire quali elementi siano rilevanti e quali no.

- 33 Alla luce della giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea relativa alle norme in materia di IVA, il giudice del rinvio esprime dubbi sulla questione se la portata e l'intensità richieste dalla Kúria (Corte suprema) e dall'amministrazione tributaria in riferimento agli elementi di prova siano compatibili con i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità.
- 34 Il giudice del rinvio esprime preoccupazione riguardo al fatto che, nel caso di un'operazione a catena, l'orientamento principale degli accertamenti dell'amministrazione tributaria e l'oggetto delle misure che si possono ragionevolmente attendere debbano consistere nella ricostruzione di ogni elemento delle attività economiche svolte dai membri della catena. Esso teme inoltre che, in seguito all'ordinanza della Corte di giustizia dell'Unione europea del 10 novembre 2016, *Signum Alfa Sped* (C-446/15, EU:C:2016:869), tali accertamenti si estendano invariabilmente e in maniera determinante all'esame di elementi dell'operazione economica, deducendo automaticamente da qualsiasi errore negli stessi la conseguenza che il soggetto passivo era consapevole di partecipare a un'evasione fiscale. Il nesso tra l'operazione economica e la conoscenza dell'evasione fiscale è costituito, da un lato, dalle medesime circostanze oggettive alle quali l'amministrazione tributaria ha già fatto riferimento per valutare l'operazione economica e che, secondo quanto dichiarato dalla Corte di giustizia, non possono essere prese a fondamento per [negare] la detrazione dell'IVA.
- 35 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 applicate dall'amministrazione e che la Kúria (Corte suprema) 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 addebita alla ricorrente l'insufficienza della prova nel procedimento tributario e, oltre a negarle il diritto alla detrazione dell'IVA, le impone una sanzione fiscale.
- 36 Il giudice del rinvio osserva che, sebbene le verifiche menzionate al punto 61 della sentenza del 21 giugno 2012, *Mahagében e Dávid* (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373) non rivestano carattere generale, ma possano essere richieste al soggetto passivo solo quando le circostanze lo giustificano, tuttavia, nel caso di specie, l'amministrazione tributaria non indica la circostanza che giustificerebbe

l'imposizione alla ricorrente dell'obbligo di effettuare una verifica più approfondita, dato che detta amministrazione ha fatto valere nei confronti della ricorrente soltanto la circostanza – costituente una caratteristica basilare della realtà economica – che l'operazione era un'operazione a catena e ha preteso dalla ricorrente, a pena di negarle il diritto alla detrazione dell'IVA, che, per dimostrare la sua buona fede, essa avesse verificato talune circostanze che superavano, sotto ogni aspetto, quelle menzionate al punto 61 della sentenza del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid (C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373).

- 37 Pertanto, atteso che l'amministrazione tributaria intende continuare a giustificare il diniego del diritto alla detrazione dell'IVA senza far valere fatti oggettivi ragionevolmente e direttamente collegati all'operazione economica, ad avviso del giudice del rinvio detta amministrazione non solo trasferisce ai soggetti passivi il proprio obbligo di verifica, contrariamente a quanto stabilito dalle disposizioni citate 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.
- 38 Se si seguisse 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.
- 39 Con la quinta questione pregiudiziale, il giudice del rinvio chiede che sia chiarito se il principio di proporzionalità debba essere interpretato nel senso che, qualora venga negata la detrazione dell'IVA, sia proporzionato imporre una sanzione fiscale pari al 200% della differenza d'imposta e coincidente con l'importo dell'IVA detratto, laddove la ricorrente abbia messo a disposizione dell'amministrazione tributaria tutti i documenti di cui disponeva e tenuto conto del fatto che, secondo la Corte di giustizia dell'Unione europea, è irrilevante, ai fini del diniego della detrazione dell'IVA, la circostanza che le persone che precedono il soggetto passivo nella catena non abbiano assolto detta imposta, di modo che l'amministrazione tributaria non ha subito una perdita di gettito in relazione al diniego della detrazione dell'IVA, dal momento che, al contrario, la ricorrente e i soggetti che partecipavano alla catena hanno dichiarato o pagato l'IVA dovuta per l'operazione effettuata nell'ambito della stessa e l'amministrazione tributaria ha ritenuto che, nel caso della ricorrente, il pagamento o la dichiarazione fossero legittimi in quanto era stata emessa la fattura.
- 40 Con l'ultima questione pregiudiziale – formulata per l'ipotesi in cui, viste le divergenze esistenti nell'interpretazione e nella prassi degli organi giurisdizionali,

l'interpretazione e la prassi seguite nello Stato membro non siano conformi alle disposizioni in materia di IVA –, il giudice del rinvio chiede chiarimenti in merito alla questione se i soggetti passivi possano beneficiare di una tutela giurisdizionale effettiva e se tale tutela sia adeguata, tenendo conto del dettato dell'articolo 99 del regolamento di procedura della Corte di giustizia dell'Unione europea e considerando altresì che, nonostante l'obbligo di sottoporre una domanda di pronuncia pregiudiziale alla Corte di giustizia, non è sempre possibile chiederle di pronunciarsi in via pregiudiziale.

DOCUMENTO DI LAVORO