

Causa C-368/09

Pannon Gép Centrum kft

contro

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Baranya Megyei Bíróság)

«Sesta direttiva IVA — Direttiva 2006/112/CE — Diritto alla detrazione dell'imposta versata a monte — Normativa nazionale che sanziona una menzione erronea sulla fattura con la perdita del diritto alla detrazione»

Massime della sentenza

Disposizioni tributarie — Armonizzazione delle legislazioni — Imposte sulla cifra d'affari — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto — Detrazione dell'imposta pagata a monte — Obblighi del contribuente — Detenzione di una fattura contenente determinate indicazioni

[Direttiva del Consiglio 2006/112, artt. 167, 178, lett. a), 220, punto 1, e 226]

Gli artt. 167, 178, lett. a), 220, punto 1, e 226 della direttiva 2006/112, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa o prassi nazionale in forza della quale le autorità nazionali negano ad un soggetto passivo il diritto di detrarre dall'importo dell'imposta sul valore aggiunto di cui è debitore l'importo dell'imposta dovuta o pagata per i servizi che gli sono stati forniti, con la motivazione che la fattura iniziale, in suo possesso al momento della detrazione, comportava una data di conclusione della prestazione di servizi erronea e che non esisteva una numerazione continua della fattura rettificata successivamente e della nota di accredito che annullava la fattura iniziale, se ricorrono le condizioni materiali della detrazione e se, prima dell'adozione della decisione da parte dell'autorità interessata, il soggetto passivo le ha trasmesso una fattura rettificata, indicando la data esatta in cui tale prestazione di servizi è stata conclusa, anche qualora non esista una numerazione continua di tale fattura e della nota di accredito che annulla la fattura iniziale.

Infatti, soltanto le indicazioni menzionate all'art. 226 della direttiva 2006/112 devono figurare obbligatoriamente, ai fini dell'imposta sul valore aggiunto, sulle fatture emesse in applicazione dell'art. 220 di tale direttiva. Ne consegue che gli Stati membri non possono condizionare l'esercizio del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto al rispetto di condizioni riguardanti il contenuto delle fatture che non siano espressamente previste dalle disposizioni di detta direttiva.

(v. punti 40-41, 45 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

15 luglio 2010 (*)

«Sesta direttiva IVA – Direttiva 2006/112/CE – Diritto alla detrazione dell'imposta versata a monte – Normativa nazionale che sanziona una menzione erronea sulla fattura con la perdita del diritto alla detrazione»

Nel procedimento C-368/09,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Baranya Megyei Bíróság (Ungheria) con decisione 31 agosto 2009, pervenuta in cancelleria il 14 settembre 2009, nella causa

Pannon Gép Centrum kft

contro

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. K. Lenaerts (relatore), presidente di sezione, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta, dai sigg. G. Arestis, J. Malenovský e T. von Danwitz, giudici,

avvocato generale: sig. N. Jääskinen

cancelliere: sig. R. Grass

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

– per il governo ungherese, dalla sig.ra J. Fazekas, dal sig. M. Fehér e dalla sig.ra K. Szíjjártó, in qualità di agenti;

– per la Commissione europea, dal sig. D. Triantafyllou e dal sig. B. D. Simon, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli artt. 17, n. 1, 18, n. 1, lett. a), e 22, n. 3, lett. a) e b), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme (GU L 145, pag. 1; in prosieguo: la «sesta direttiva»), come modificata dalla direttiva del Consiglio 20 dicembre 2001, 2001/115/CE (GU 2002, L 15, pag. 24).

2 Tale domanda è stata proposta nell'ambito di una controversia tra la Pannon Gép Centrum

kft e l'APEH Központi Hivatal Hatósági F?osztály Dél-dunántúli Kihelyezett Hatósági Osztály (in prosieguo: l'«APEH») in merito al rifiuto opposto da quest'ultima alla ricorrente nella causa principale di detrarre dall'importo dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA»), di cui è debitrice, l'IVA relativa a servizi che le erano stati prestati.

Contesto normativo

La normativa dell'Unione

3 La direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1), in conformità dei suoi artt. 411 e 413, ha abrogato e sostituito, a partire dal 1° gennaio 2007, la normativa dell'Unione in materia di IVA e, in particolare, la sesta direttiva. Secondo il primo e terzo 'considerando' della direttiva 2006/112, la rifusione della sesta direttiva era necessaria per presentare tutte le disposizioni applicabili in modo chiaro e razionale, rielaborandone la struttura e l'esposizione senza apportare, in linea di principio, alcuna modifica sostanziale. Le disposizioni della direttiva 2006/112 sono quindi sostanzialmente identiche alle disposizioni corrispondenti della sesta direttiva.

4 Ai sensi dell'art. 167 della direttiva 2006/112, che riprende la formulazione dell'art. 17, n. 1, della sesta direttiva, «[i]l diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».

5 L'art. 168, lett. a), della direttiva 2006/112, che è formulato in termini sostanzialmente identici a quelli dell'art. 17, n. 2, lett. a), della sesta direttiva, nel testo risultante dall'art. 28 septies, n. 1, di quest'ultima, dispone quanto segue:

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

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

6 L'art. 178 della direttiva 2006/112, che riprende, in sostanza, i termini dell'art. 18, n. 1, della sesta direttiva, nella formulazione risultante dall'art. 28 septies, punto 2, di quest'ultima direttiva, contiene le seguenti disposizioni:

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

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

(...)».

7 L'art. 220, punto 1, della direttiva 2006/112, che riprende, in sostanza, i termini dell'art. 22, n. 3, lett. a), della sesta direttiva, nel testo risultante dall'art. 28 nonies di quest'ultima direttiva, come modificata dall'art. 2, punto 2, della direttiva 2001/115, così recita:

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

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

8 L'art. 226 della direttiva 2006/112 riprende, in sostanza, la formulazione dell'art. 22, n. 3, lett. b), della sesta direttiva, nel testo risultante dall'art. 28 nonies di quest'ultima direttiva, come modificata dall'art. 2, punto 2, della direttiva 2001/115, ed è formulato nel modo seguente:

«Salvo le disposizioni speciali previste dalla presente direttiva, nelle fatture emesse a norma degli articoli 220 e 221 sono obbligatorie ai fini dell'IVA soltanto le indicazioni seguenti:

- 1) la data di emissione della fattura;
- 2) un numero sequenziale, con una o più serie, che identifichi la fattura in modo unico;
- 3) il numero di identificazione IVA (...) con il quale il soggetto passivo ha effettuato la cessione di beni o la prestazione di servizi;
- 4) il numero d'identificazione IVA dell'acquirente o del destinatario (...);
- 5) il nome e l'indirizzo completo del soggetto passivo e dell'acquirente o del destinatario;
- 6) la quantità e la natura dei beni ceduti o l'entità e la natura dei servizi resi;
- 7) la data in cui è effettuata o ultimata la cessione di beni o la prestazione di servizi (...);
- 8) la base imponibile per ciascuna aliquota o esenzione, il prezzo unitario al netto dell'IVA, nonché gli eventuali sconti, riduzioni o ristorni se non sono compresi nel prezzo unitario;
- 9) l'aliquota IVA applicata;
- 10) l'importo dell'IVA da pagare, tranne in caso di applicazione di un regime speciale per il quale la presente direttiva escluda tale indicazione;

(...)».

9 L'art. 273 della direttiva 2006/112, in termini pressoché identici a quelli dell'art. 22, n. 8, primo e secondo comma, della sesta direttiva, nel testo risultante dall'art. 28 nonies di quest'ultima direttiva, come modificata dall'art. 2, punto 2, della direttiva 2001/115, recita:

«Gli Stati membri possono stabilire (...) altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni (...)

Gli Stati membri non possono avvalersi della facoltà di cui al primo comma per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti [in particolare all'art. 226]».

La normativa nazionale

10 Ai sensi dell'art. 13, n. 1, punto 16, della legge n. LXXIV del 1992, relativa all'imposta sul valore aggiunto (Általános forgalmi adóról szóló 1992. évi LXXIV. Törvény; in prosieguo: la «legge relativa all'IVA»), abrogata a decorrere dal 31 dicembre 2007, ma applicabile alla causa principale, per fattura si intende «qualsiasi documento idoneo all'identificazione tributaria redatto su carta o, con l'approvazione del cliente e in conformità di quanto disposto nella normativa speciale, predisposto con mezzi elettronici e che contenga almeno le seguenti indicazioni:

- a) il numero progressivo di fattura;
 - b) la data di emissione della fattura;
 - c) il nome, l'indirizzo e il numero d'identificazione fiscale del soggetto passivo che ha effettuato la cessione di beni o la prestazione di servizi;
 - d) se il cliente è soggetto passivo d'imposta, il nome, l'indirizzo e il numero d'identificazione fiscale comunitario o, in mancanza di quest'ultimo, il suo numero d'identificazione fiscale;
 - e) in caso di cessione di beni intracomunitaria soggetta ad esenzione, il numero d'identificazione fiscale comunitario del cliente;
 - f) la data della cessione o della prestazione, se è diversa dalla data di emissione;
- (...)
- i) il prezzo unitario, al netto di imposta, del bene fornito o del servizio prestato;
 - j) l'importo totale, al netto dell'imposta, del corrispettivo per i beni fornito o i servizi prestati;
 - k) l'aliquota dell'imposta computata;
 - l) l'importo totale dell'imposta dovuta;
 - m) l'importo finale della fattura».

11 L'art. 35, n. 1, della legge relativa all'IVA prevede quanto segue:

«Il diritto alla detrazione può essere esercitato solo se si dispone di documenti attendibili che attestino l'importo dell'imposta a monte. Sono da considerare tali:

- a) le fatture, le fatture semplificate (...)

(...)

indirizzate al contribuente».

12 L'art. 1/E, n. 1, del regolamento del Ministro delle Finanze n. 24 del 1995 (XI. 22), relativo all'identificazione fiscale delle fatture, delle fatture semplificate e delle quietanze, e all'impiego dei registratori di cassa e dei tassametri al fine di garantire il rilascio di quietanze [24/1995. (XI. 22) PM rendelet a számla, egyszer?sített számla és nyugta adóigazgatási azonosításáról, valamint a nyugta adását biztosító pénztárgép és taxaméter alkalmazásáról], dispone quanto segue:

«Le fatture stampate su carta mediante uno strumento informatico sono idonee ai fini dell'identificazione fiscale soltanto se rientrano in una rigorosa gestione contabile effettuata in modo tale che:

- a) il programma informatico utilizzato per predisporre le fatture (...) garantisca in modo permanente la numerazione progressiva, senza omissioni né ripetizioni».

13 L'art. 165, n. 2, della legge n. C del 2000, in materia di contabilità (Számvitelr?l szóló 2000. évi C. törvény), consente di includere nei libri contabili soltanto le indicazioni provate da documenti regolarmente rilasciati. Ai sensi del disposto dell'art. 166, n. 2, di tale legge, i dati contenuti nei

documenti devono essere conformi, attendibili e corretti, dal punto di vista sia formale sia sostanziale.

Causa principale e questioni pregiudiziali

14 Il 2 maggio 2007 la ricorrente nella causa principale stipulava un contratto con la Betonút Szolgáltatás és Építési Zrt (in prosieguo: la «Betonút»), con cui si obbligava nei confronti della Betonút ad effettuare lavori di ristrutturazione di un ponte. La ricorrente nella causa principale affidava l'esecuzione dei lavori ad un subappaltatore, la J és B Pannon-Bau kft (in prosieguo: il «subappaltatore»).

15 Il 20 novembre 2007, la Betonút rilasciava alla ricorrente nella causa principale l'attestato di conclusione di tali lavori e, sulla base di quest'ultimo, la ricorrente presentava a quella società le fatture relative all'esecuzione dei lavori di cui trattasi, indicando come data di fine lavori il 20 novembre 2007. Il subappaltatore predispondeva, a sua volta, a beneficio della ricorrente nella causa principale, due fatture relative ai lavori che aveva effettuato, recanti come data di fine lavori il 14 dicembre 2007.

16 Il 3 ottobre 2007 la ricorrente nella causa principale concludeva un contratto con la Gebrüder Haider Építésiipari kft (in prosieguo: la «Haider»), per la realizzazione di lavori di canalizzazione delle acque piovane. La ricorrente nella causa principale affidava l'esecuzione di tale contratto allo stesso subappaltatore.

17 La Haider rilasciava un attestato di conclusione dei lavori, che menzionava quale data di fine lavori l'11 dicembre 2007, e la fattura finale rilasciata dalla ricorrente nella causa principale a tale società indicava la stessa data. Quanto al subappaltatore, esso rilasciava una fattura alla ricorrente nella causa principale recante la data del 18 dicembre 2007 come termine di fine lavori.

18 Nella sua dichiarazione relativa al quarto trimestre del 2007 la ricorrente nella causa principale faceva riferimento alle tre fatture del subappaltatore precedentemente menzionate e si avvaleva del suo diritto alla detrazione dell'IVA.

19 L'amministrazione tributaria sottoponeva ad ispezione tale dichiarazione fiscale e constatava che le date di fine lavori indicate sugli attestati di conclusione dei lavori rilasciati dalla Betonút e dalla Haider nonché sulle fatture rilasciate dalla ricorrente nella causa principale a tali società erano precedenti alle date che comparivano sulle fatture rilasciate dal subappaltatore e utilizzate dalla ricorrente per procedere alla detrazione dell'IVA.

20 La ricorrente nella causa principale e il subappaltatore comunicavano all'amministrazione tributaria che le fatture emesse da quest'ultimo contenevano date di fine lavori errate.

21 Il 29 settembre 2008 il subappaltatore annullava le tre fatture erranee con note di accredito contrassegnate dai numeri 2007/0000000124, 2007/0000000125 e 2007/0000000126 e le sostituiva con nuove fatture recanti i numeri JESB20080000016, JESB20080000017 e JESB20080000018. Le nuove fatture indicavano una data di fine lavori conforme a quella che compariva sulle fatture rilasciate dalla ricorrente nella causa principale.

22 Con decisione del 21 gennaio 2009, l'autorità tributaria di primo grado intimava alla ricorrente nella causa principale di pagare, da un lato, l'IVA riguardante i servizi forniti dal subappaltatore, che essa aveva dedotto dall'importo della tassa di cui era debitrice a titolo del quarto trimestre dell'anno 2007, e, dall'altro lato, un'ammenda e gli interessi di mora. Secondo detta autorità tributaria, la ricorrente nella causa principale non poteva utilizzare le fatture inizialmente rilasciate dal subappaltatore a fini di detrazione dell'IVA, poiché tali fatture non

indicavano la data esatta in cui essa aveva concluso i lavori. Le nuove fatture rettificate non potevano neppure fondare la detrazione dell'IVA, poiché non era stata seguita la numerazione continua. Essa constatava a tale proposito che le note di accredito e le fatture rettificate emesse lo stesso giorno utilizzavano due numerazioni distinte, dal momento che i numeri delle note di accredito cominciarono con le cifre «2007», mentre i numeri delle fatture rettificate cominciarono con la menzione «JESB2008».

23 Con decisione in data 29 aprile 2009 l'APEH confermava la decisione dell'autorità tributaria di primo grado del 21 gennaio 2009.

24 La ricorrente nella causa principale proponeva un ricorso dinanzi al Baranya Megyei Bíróság (Tribunale provinciale di Baranya).

25 Nella sua decisione di rinvio, il Baranya Megyei Bíróság considera che, secondo la normativa nazionale di cui trattasi, come interpretata dal Legfelsőbb Bíróság (Corte suprema ungherese) e applicata dall'amministrazione tributaria, il debitore d'imposta può far valere il suo diritto alla detrazione solo sulla base di una fattura conforme dal punto di vista sia formale sia sostanziale. Pertanto, l'esercizio del diritto alla detrazione è contestato se la fattura comporta un qualsiasi vizio di forma. Nella fattispecie, a causa degli errori nelle date di conclusione dei lavori menzionate sulle fatture del subappaltatore, l'amministrazione tributaria ha contestato il diritto alla detrazione esercitato sulla base di tali fatture, che erano comunque conformi dal punto di vista sostanziale. Infatti, l'amministrazione tributaria non ha mai contestato che le operazioni commerciali menzionate sulle dette fatture siano state effettuate per il corrispettivo in esse indicato.

26 In tale contesto il Baranya Megyei Bíróság ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se le disposizioni nazionali contenute all'art. 13, n. 1, punto 16, della legge relativa all'IVA, vigente all'epoca dell'emissione della fattura controversa, e all'art. 1/E, n. 1, del regolamento del Ministro delle Finanze n. 24 del 1995, tenuto conto in particolare del disposto dell'art. 13, n. 1, punto 16, lett. f), della legge relativa all'IVA, siano compatibili con le indicazioni della fattura e con la nozione di fattura stabilite all'art. 2, [punto 2], della direttiva 2001/115.

In caso di risposta affermativa a detta questione:

2) Se sia contraria agli artt. 17, n. 1, 18, n. 1, lett. a), e 22, n. 3, lett. a) e b), della sesta direttiva una prassi di uno Stato membro che sanziona i vizi formali della fattura sulla quale si fonda una domanda di detrazione con l'esclusione del diritto a ottenere la detrazione medesima.

3) Se, al fine di esercitare il diritto alla detrazione, sia sufficiente adempiere agli obblighi previsti all'art. 22, n. 3, lett. b), della sesta direttiva o se l'esercizio del diritto alla detrazione e l'accettazione della fattura come documento conforme siano possibili esclusivamente qualora tutte le indicazioni e tutti gli obblighi imposti dalla direttiva 2001/115 siano rispettati».

Sulle questioni pregiudiziali

Osservazioni preliminari

27 Occorre constatare che il giudice del rinvio invita la Corte a pronunciarsi sulla conformità di una normativa o di una prassi nazionale con il diritto dell'Unione.

28 Occorre ricordare, a tal riguardo, che, se è vero che non spetta alla Corte pronunciarsi, nell'ambito di un procedimento pregiudiziale, sulla compatibilità di una normativa o di una prassi

nazionale con il diritto dell'Unione, essa ha reiteratamente dichiarato di essere competente a fornire al giudice del rinvio tutti gli elementi interpretativi attinenti a tale diritto che gli consentano di pronunciarsi su tale compatibilità per la definizione della causa della quale è adito (v. sentenza 26 gennaio 2010, causa C?118/08, Transportes Urbanos y Servicios Generales, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 23 e giurisprudenza ivi citata).

29 Pertanto, la Corte è tenuta, nel presente procedimento, a limitare il suo esame alle disposizioni del diritto dell'Unione, fornendone un'interpretazione utile al giudice del rinvio, al quale spetta la valutazione della compatibilità della normativa o della prassi nazionale con il diritto dell'Unione, per definire la controversia di cui è investito (v., per analogia, sentenza 31 gennaio 2008, causa C?380/05, Centro Europa 7, Racc. pag. I?349, punto 51).

30 Ciò considerato, occorre constatare che la domanda del giudice del rinvio, che si riferisce agli artt. 17, n. 1, 18, n. 1, lett. a), e 22, n. 3, lett. a) e b), della sesta direttiva, riguarda l'interpretazione di dette disposizioni.

31 Tuttavia, la direttiva 2006/112, conformemente agli artt. 411 e 413 della medesima, ha abrogato e sostituito la sesta direttiva a partire dal 1° gennaio 2007.

32 Poiché i fatti della causa principale sono tutti posteriori al 1° gennaio 2007, ai fini della soluzione della medesima rileva esclusivamente l'interpretazione delle disposizioni della direttiva 2006/112.

33 La circostanza che formalmente il giudice del rinvio abbia formulato la questione pregiudiziale facendo riferimento solo a talune disposizioni della sesta direttiva non osta a che la Corte fornisca a tale giudice tutti gli elementi di interpretazione che possono essere utili per la soluzione della causa di cui è investito, indipendentemente dal fatto se esso vi abbia fatto o meno riferimento nella formulazione delle sue questioni (v., in tal senso, sentenze 27 ottobre 2009, causa C?115/08, ?EZ, Racc. pag. I?10265, punto 81, e 12 gennaio 2010, causa C?341/08, Petersen, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 48).

34 In proposito occorre rilevare che, come risulta dal terzo 'considerando' della direttiva 2006/112, quest'ultima è il prodotto di una rifusione della normativa esistente, in particolare, della sesta direttiva, che non comporta, in linea di principio, alcun cambiamento sostanziale.

35 In tali circostanze, occorre considerare che le questioni pregiudiziali riguardano l'interpretazione degli artt. 167, 178, lett. a), 220, punto 1, e 226 della direttiva 2006/112 che corrispondono alle disposizioni della sesta direttiva cui la decisione di rinvio fa riferimento.

Nel merito

36 Con le sue questioni, che è opportuno esaminare congiuntamente, il giudice remittente chiede, in sostanza, se gli artt. 167, 178, lett. a), 220, punto 1, e 226 della direttiva 2006/112 ostino ad una normativa nazionale come quella di cui alla causa principale, o ad una prassi fondata su tale normativa, che esclude il diritto alla detrazione dell'IVA se la fattura relativa ai beni consegnati o ai servizi forniti al soggetto passivo comportava inizialmente una menzione erronea la cui rettifica successiva non rispetta tutte le condizioni stabilite dalle norme nazionali applicabili.

37 A tale riguardo occorre rammentare che il diritto a detrazione previsto dagli artt. 167 e seguenti della direttiva 2006/112 costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Tale diritto va esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato le operazioni effettuate a monte (v., in particolare, sentenze 6 luglio 1995, causa C?62/93, BP Soupergaz, Racc. pag. I?1883, punto 18; 21 marzo 2000, cause riunite

da C?110/98 a C?147/98, Gabalfrisa e a., Racc. pag. I?1577, punto 43, e 6 luglio 1995, cause riunite C?439/04 e C?440/04, Kittel e Recolta Recycling, Racc. pag. I?6161, punto 47).

38 Dalla decisione di rinvio risulta che, nel caso di specie, ricorrono le condizioni materiali previste dall'art. 168, lett. a), della direttiva 2006/112 affinché la ricorrente nella causa principale possa beneficiare del diritto alla detrazione dell'IVA riguardante i servizi che le sono stati resi dal subappaltatore. Infatti, tali servizi sono stati utilizzati ai fini di operazioni soggette ad imposta, effettuate dal soggetto passivo nello Stato membro di cui trattasi.

39 Tuttavia, in forza dell'art. 178, lett. a), della direttiva 2006/112, l'esercizio del diritto alla detrazione di cui all'art. 168, lett. a), di tale direttiva è collegato al possesso di una fattura. In conformità dell'art. 220, punto 1, della direttiva 2006/112, una fattura deve essere emessa per qualsiasi cessione di beni o prestazione di servizi che un soggetto passivo effettui nei confronti di un altro soggetto passivo.

40 L'art. 226 della direttiva 2006/112 precisa che, salvo le disposizioni speciali previste da tale direttiva, nelle fatture emesse a norma dell'art. 220 della stessa direttiva, sono obbligatorie ai fini dell'IVA soltanto le indicazioni contenute in tale articolo.

41 Ne consegue che gli Stati membri non possono condizionare il diritto alla detrazione dell'IVA al rispetto di condizioni riguardanti il contenuto delle fatture che non siano espressamente previste dalle disposizioni della direttiva 2006/112. Questa interpretazione è suffragata altresì dall'art. 273 di tale direttiva che prevede che gli Stati membri possano stabilire obblighi che ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, ma che tale facoltà non possa essere utilizzata per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti, in particolare, dall'art. 226 di tale direttiva.

42 Nell'ambito della controversia principale, il diritto alla detrazione dell'IVA riguardante le prestazioni fornite dal subappaltatore è stato negato alla ricorrente nella causa principale per due motivi. Per un verso, le fatture inizialmente emesse dal subappaltatore menzionavano date errate di conclusione della prestazione di servizi. Per altro verso, le fatture rettificate, che contengono indubbiamente le date esatte di conclusione, sono state considerate inadeguate a garantire una numerazione continua poiché le note di accredito e le fatture rettificate emesse lo stesso giorno utilizzavano due diverse numerazioni.

43 È certamente vero, come rileva il governo ungherese, che la fattura, in conformità dell'art. 226, punto 7, della direttiva 2006/112, deve obbligatoriamente menzionare la data esatta di conclusione della prestazione di servizi. Tuttavia, dal fascicolo presentato alla Corte risulta che, quando l'autorità tributaria di primo grado ha negato alla ricorrente nella causa principale la detrazione dell'IVA riguardante i servizi che le sono stati resi dal subappaltatore, tale autorità era già in possesso di fatture rettificate da parte di quest'ultimo, recanti le date esatte di conclusione dei lavori. Orbene, la direttiva 2006/112 non vieta di procedere alla rettifica di fatture erronee.

44 Alla luce di quanto constatato ai punti 38 e 41 della presente sentenza, se le fatture rettificate contenevano tutte le indicazioni imposte dalla direttiva 2006/112, segnatamente all'art. 226 di essa, il che dovrà essere appurato dal giudice del rinvio, dovrebbe ritenersi che, in un caso come quello di cui alla causa principale, ricorressero tutte le condizioni materiali e formali affinché la ricorrente nella causa principale potesse beneficiare della detrazione dell'IVA riguardante la prestazione di servizi fornita dal subappaltatore. A tale riguardo, è importante rilevare che l'art. 226 della direttiva 2006/112 non impone alcun obbligo in base al quale le fatture rettificate devono appartenere alla stessa serie cui appartengono le note di accredito che annullano fatture erronee.

45 Pertanto, occorre risolvere le questioni proposte dichiarando che gli artt. 167, 178, lett. a),

220, punto 1, e 226 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa o prassi nazionale in forza della quale le autorità nazionali negano ad un soggetto passivo il diritto di detrarre dall'importo dell'IVA di cui è debitore l'importo dell'imposta dovuta o pagata per i servizi che gli sono stati forniti, con la motivazione che la fattura iniziale, in suo possesso al momento della detrazione, comportava una data di conclusione della prestazione di servizi erronea e che non esisteva una numerazione continua della fattura rettificata successivamente e della nota di accredito che annullava la fattura iniziale, se ricorrono le condizioni materiali della detrazione e se, prima dell'adozione della decisione da parte dell'autorità interessata, il soggetto passivo le ha trasmesso una fattura rettificata, indicando la data esatta in cui tale prestazione è stata conclusa, anche qualora non esista una numerazione continua di tale fattura e della nota di accredito che annulla la fattura iniziale.

Sulle spese

46 Nei confronti delle parti nella causa principale il presente procedimento costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Terza Sezione) dichiara:

Gli artt. 167, 178, lett. a), 220, punto 1, e 226 della direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che ostano ad una normativa o prassi nazionale in forza della quale le autorità nazionali negano ad un soggetto passivo il diritto di detrarre dall'importo dell'IVA di cui è debitore l'importo dell'imposta dovuta o pagata per i servizi che gli sono stati forniti, con la motivazione che la fattura iniziale, in suo possesso al momento della detrazione, comportava una data di conclusione della prestazione di servizi erronea e che non esisteva una numerazione continua della fattura rettificata successivamente e della nota di accredito che annullava la fattura iniziale, se ricorrono le condizioni materiali della detrazione e se, prima dell'adozione della decisione da parte dell'autorità interessata, il soggetto passivo le ha trasmesso una fattura rettificata, indicando la data esatta in cui tale prestazione è stata conclusa, anche qualora non esista una numerazione continua di tale fattura e della nota di accredito che annulla la fattura iniziale.

Firme

* Lingua processuale: l'ungherese.