

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

31 gennaio 2013 (*)

«Fiscalità – IVA – Direttiva 2006/112/CE – Principio della neutralità fiscale – Diritto alla detrazione – Diniego – Articolo 203 – Indicazione dell'IVA sulla fattura – Esigibilità – Sussistenza di un'operazione imponibile – Valutazione identica nei confronti dell'emittente della fattura e del suo destinatario – Necessità»

Nella causa C-643/11,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dall'Administrativen sad Varna (Bulgaria), con decisione del 2 dicembre 2011, pervenuta in cancelleria il 15 dicembre 2011, nel procedimento

LVK – 56 EOOD

contro

Direktor na Direksia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite,

LA CORTE (Terza Sezione),

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

avvocato generale: sig. P. Cruz Villalón

cancelliere: sig. A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la LVK – 56 EOOD, da P. Bakalova, advokat;
- per il Direktor na Direksia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, da S. Zlateva, in qualità di agente;
- per il governo bulgaro, da T. Ivanov e D. Drambozova, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e D. Roussanov, 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 della direttiva 2006/112/CE

del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU L 347, pag. 1).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la LVK – 56 EOOD (in prosieguo: la «LVK») e il Direktor na Direksia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite (direttore della direzione «Impugnazione e gestione dell'esecuzione», per la città di Varna, presso l'amministrazione centrale dell'Agenzia nazionale delle Entrate), in merito al diniego da parte di quest'ultimo del beneficio del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») per il fatto che non sarebbe stata accertata l'effettività delle operazioni a monte.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Ai sensi del considerando 39 della direttiva 2006/112, il «regime delle detrazioni dovrebbe essere armonizzato nella misura in cui ha un'incidenza sul livello reale di percezione e il calcolo del prorata di detrazione deve essere eseguito in modo analogo in tutti gli Stati membri».

4 L'articolo 2, paragrafo 1, lettere a) e c), di tale direttiva assoggetta all'IVA le cessioni di beni e le prestazioni di servizi effettuate a titolo oneroso nel territorio di uno Stato membro da un soggetto passivo che agisca in quanto tale.

5 Ai sensi dell'articolo 62 della direttiva medesima:

«Ai fini della presente direttiva si intende per:

1) “fatto generatore dell'imposta” il fatto per il quale si realizzano le condizioni di legge necessarie per l'esigibilità dell'imposta;

2) “esigibilità dell'imposta” il diritto che l'Erario può far valere a norma di legge, a partire da un dato momento, presso il debitore per il pagamento dell'imposta, anche se il pagamento può essere differito».

6 L'articolo 63 della direttiva 2006/112 prevede che il fatto generatore dell'IVA si verifica ed essa diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi.

7 L'articolo 73 di tale direttiva dispone che, «[p]er le cessioni di beni e le prestazioni di servizi diverse da quelle di cui agli articoli da 74 a 77, la base imponibile comprende tutto ciò che costituisce il corrispettivo versato o da versare al fornitore o al prestatore per tali operazioni da parte dell'acquirente, del destinatario o di un terzo, comprese le sovvenzioni direttamente connesse con il prezzo di tali operazioni».

8 Ai sensi dell'articolo 167 della stessa direttiva, «[i]l diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».

9 L'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112 prevede quanto segue:

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

a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per

i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo».

10 L'articolo 178 di tale direttiva così dispone:

«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;

(...)».

11 Ai sensi dell'articolo 179, primo comma, della medesima direttiva, «[i]l soggetto passivo opera la detrazione globalmente, sottraendo dall'importo dell'imposta dovuta per un periodo d'imposta l'ammontare dell'IVA per la quale il diritto a detrazione è sorto, nello stesso periodo, ed è esercitato secondo quanto previsto all'articolo 178».

12 Al titolo XI della direttiva 2006/112, intitolato «Obblighi dei soggetti passivi e di alcune persone non soggetti passivi», capo 1, rubricato a sua volta «Obbligo di pagamento», sezione 1, intitolata «Debitori dell'imposta verso l'Erario», l'articolo 203 della medesima dispone quanto segue:

«L'IVA è dovuta da chiunque indichi tale imposta in una fattura».

13 L'articolo 273 di tale direttiva, collocato nello stesso titolo XI, capo 7, intitolato «Disposizioni varie», così dispone:

«Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il passaggio di una frontiera.

Gli Stati membri non possono avvalersi della facoltà di cui al primo comma per imporre obblighi di fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti al capo 3».

14 Ai sensi dell'articolo 395, paragrafi 1-3, di tale direttiva:

«1. Il Consiglio, deliberando all'unanimità su proposta della Commissione, può autorizzare ogni Stato membro ad introdurre misure speciali di deroga alla presente direttiva, allo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta o di evitare talune evasioni o elusioni fiscali.

Le misure aventi lo scopo di semplificare la riscossione dell'imposta non devono influire, se non in misura trascurabile, sull'importo complessivo delle entrate fiscali dello Stato membro riscosso allo stadio del consumo finale.

2. Lo Stato membro che desidera introdurre le misure di cui al paragrafo 1 invia una domanda alla Commissione fornendole tutti i dati necessari. Se la Commissione ritiene di non essere in possesso di tutti i dati necessari, essa contatta lo Stato membro interessato entro due mesi dal ricevimento della domanda, specificando di quali dati supplementari necessita.

Non appena la Commissione dispone di tutti i dati che ritiene necessari per la valutazione, ne informa lo Stato membro richiedente entro un mese e trasmette la domanda, nella lingua originale, agli altri Stati membri.

3. Entro i tre mesi successivi all'invio dell'informazione di cui al paragrafo 2, secondo comma, la Commissione presenta al Consiglio una proposta appropriata o, qualora la domanda di deroga susciti obiezioni da parte sua, una comunicazione nella quale espone tali obiezioni».

Il diritto bulgaro

15 Ai sensi dell'articolo 70, paragrafo 5, della legge bulgara sull'imposta sul valore aggiunto (Zakon za danak varhu dobavenata stoynost, DV n. 63, del 4 agosto 2006), nella sua versione applicabile alla controversia principale (in prosieguo: la «ZDDS»), «non sussiste alcun diritto a detrazione dell'IVA a monte che sia stata indicata in modo irregolare».

16 Secondo l'articolo 71, punto 1, della ZDDS, il soggetto passivo esercita il suo diritto alla detrazione del credito d'imposta se è in possesso di un documento fiscale che soddisfi i requisiti stabiliti dagli articoli 114 e 115, e nel quale l'IVA sia stata separatamente indicata relativamente ai beni o ai servizi forniti al soggetto passivo.

17 L'articolo 82, paragrafo 1, della ZDDS prevede che l'«imposta diventa esigibile nei confronti di un soggetto passivo registrato, ai sensi della presente legge, che sia il fornitore o prestatore della cessione o prestazione imponibile».

18 Conformemente all'articolo 85 della ZDDS, l'IVA diventa esigibile nei confronti di chiunque l'abbia indicata in un documento fiscale ai sensi dell'articolo 112 della ZDDS, vale a dire, in particolare, in una fattura.

19 L'articolo 113, paragrafi 1 e 2, della ZDDS dispone quanto segue:

«(1) Ogni soggetto passivo che realizza operazioni deve emettere fattura per le cessioni di beni effettuate, per le prestazioni di servizi rese o in caso di ricevimento di un acconto anticipato, esclusi i casi in cui l'operazione viene documentata con un verbale ai sensi dell'articolo 117.

(2) La fattura deve essere emessa almeno in due esemplari, uno per il fornitore e l'altro per il destinatario».

20 Ai sensi dell'articolo 115, paragrafo 1, della ZDDS, in caso di modifica della base imponibile di un'operazione o di annullamento dell'operazione per la quale è stata emessa una fattura, il fornitore è tenuto ad emettere una nota di variazione della fattura.

21 L'articolo 116 della ZDDS dispone quanto segue:

«(1) Non sono ammesse rettifiche e integrazioni alle fatture e alle relative note. I documenti emessi in maniera errata o rettificati devono essere annullati e devono essere emessi nuovi documenti.

(...)

(3) Si considerano documenti emessi in maniera errata anche le fatture e le relative note nelle quali è stata indicata l'imposta che non avrebbe dovuto esserlo.

(4) Se documenti emessi in maniera inesatta o rettificati sono riportati nei registri contabili del

fornitore o del destinatario, deve inoltre essere redatto per ciascuna delle parti un verbale riguardante l'annullamento che contiene:

1. il motivo dell'annullamento;
2. il numero e la data del documento che viene annullato;
3. il numero e la data del nuovo documento emesso;
4. le firme delle persone che hanno predisposto il verbale di annullamento per ciascuna delle parti.

(...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

22 Nei mesi di settembre e ottobre 2007 la LVK, società agricola, ha detratto l'IVA a monte risultante da diverse fatture relative alla cessione di merci e rispettivamente emesse dalla REYA — 96 OOD (in prosieguo: la «REYA») e dalla SITI GRUP 76 DZZD (in prosieguo: la «SITI GRUP»), che nel frattempo hanno cessato di essere registrate come soggetti passivi dell'IVA. Tutte queste fatture sono state saldate in contanti e contabilizzate presso la LVK. È anche pacifico che le corrispondenti cessioni sono state annotate nei registri vendite di tali fornitori.

23 L'amministrazione tributaria ha effettuato verifiche incrociate presso entrambi i fornitori. Nel corso di tali verifiche ha chiesto che le venissero presentati un certo numero di documenti relativi, in particolare, all'origine delle merci cedute nonché all'esecuzione della cessione. I fornitori non hanno dato seguito a tale richiesta nel termine stabilito.

24 Su richiesta dell'amministrazione tributaria di fornire prove dell'effettiva realizzazione delle cessioni di cui trattasi, la LVK ha prodotto bolle di consegna, verbali di pesatura e lettere di vettura, che tuttavia contenevano irregolarità.

25 L'amministrazione tributaria ha concluso che non fosse stato dimostrato che le cessioni fatturate fossero state effettuate, di modo che l'IVA era stata indebitamente indicata nelle fatture in questione. Ha quindi emesso nei confronti della LVK un avviso di accertamento in rettifica del 20 dicembre 2010 con cui ha respinto la detrazione dell'IVA risultante da tali fatture (in prosieguo: l'«avviso di accertamento in rettifica controverso»).

26 Dopo la conferma dell'avviso di accertamento in rettifica controverso da parte del Direktor na Direksia «Obzhalvane i upravlenie na izpalnenieto» – Varna pri Tsentralno upravlenie na Natsionalnata agentsia za prihodite, con decisione del 18 febbraio 2011, la LVK ha proposto un ricorso dinanzi all'Administrativen sad Varna, sostenendo che le fatture in questione corrispondevano ad effettive cessioni di beni, di modo che il diniego del diritto alla detrazione era infondato.

27 Nel corso del procedimento principale sono stati versati agli atti due avvisi di accertamento in rettifica, indirizzati rispettivamente alla REYA e alla SITI GRUP. Essi sono stati emessi prima dell'avviso di accertamento in rettifica controverso e vertono sul periodo di cui trattasi nel procedimento principale. Da tali avvisi risulta che l'amministrazione tributaria ha constatato che non vi era motivo di rettificare la base imponibile e l'IVA fatturata per le cessioni effettuate da parte della REYA e della SITI GRUP.

28 Il giudice del rinvio rileva di dover valutare se sia sufficientemente dimostrata la sussistenza del fatto generatore dell'IVA a monte, dato che l'amministrazione tributaria ha basato il diniego del

diritto alla detrazione sul fatto che i fornitori della LVK non avevano prodotto i documenti richiesti e che, nei documenti presentati dalla LVK in qualità di destinataria delle cessioni controverse, talune informazioni mancavano o erano indicate in modo inadeguato. Per poter procedere a tale valutazione, detto giudice chiede quale sia, nei confronti del diritto dell'Unione, la rilevanza degli avvisi di accertamento in rettifica inviati ai fornitori della LVK e se sia possibile dedurre che l'amministrazione tributaria ha riconosciuto che le fatture in questione corrispondevano ad operazioni imponibili effettivamente realizzate.

29 In simili circostanze, l'Administrativen sad Varna ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 203 della direttiva 2006/112 si riferisca a tutte le ipotesi di IVA erroneamente indicata in fattura, ivi compresi i casi in cui è stata emessa una fattura con indicazione dell'IVA senza che si sia verificato il fatto generatore dell'imposta. In caso di risposta affermativa a tale questione, se gli articoli 203 e 273 della direttiva 2006/112 impongano agli Stati membri di prevedere espressamente la deduzione dell'IVA indicata in una fattura non correlata ad alcuna operazione, oppure se sia sufficiente l'attuazione della regola generale [di tale] direttiva, in base alla quale l'IVA è dovuta da chiunque la indichi in fattura.

2) Se gli articoli 73, 179 e 203 della direttiva 2006/112 impongano, tenuto conto del considerando 39 della medesima direttiva, e al fine di garantire la correttezza delle detrazioni dell'IVA a monte, che, qualora sia stata indicata l'IVA in una fattura senza che si sia verificato il fatto generatore dell'imposta, le autorità competenti per la riscossione operino una rettifica della base imponibile e dell'IVA esposta in fattura.

3) Se le misure speciali ai sensi dell'articolo 395 della direttiva 2006/112 possano consistere in una prassi fiscale, come quella di cui al procedimento principale, in base alla quale le autorità competenti per la riscossione, al fine di controllare le detrazioni dell'IVA a monte, verificano soltanto la detrazione operata, mentre l'imposta sulle operazioni effettuate viene considerata come dovuta per il fatto stesso di essere stata indicata in fattura. Nel caso di risposta affermativa a tale questione, se, in base all'articolo 203 della direttiva 2006/112, sia ammissibile – e, se lo è, in quali casi – che per la stessa operazione venga riscossa l'IVA una prima volta dal fornitore, avendo questi indicato l'imposta in fattura, e una seconda volta dall'acquirente, essendo stato a quest'ultimo negato il diritto di recuperare l'IVA a monte.

4) Se una prassi fiscale come quella di cui al procedimento principale – in base alla quale viene negato al destinatario di una cessione imponibile il diritto di recuperare l'IVA a monte per “mancata prova del compimento dell'operazione”, senza considerare che è già stato accertato che l'IVA è divenuta esigibile nei confronti del fornitore e che l'imposta è da questi dovuta, e senza che, prima di valutare se sia venuto ad esistenza il diritto di recuperare l'IVA a monte, sia stato modificato il relativo avviso di accertamento in rettifica o sia emerso o si sia riscontrato un motivo per modificarlo secondo le modalità previste dallo Stato – violi il divieto di cumulo dell'IVA e sia contraria ai principi fondamentali della certezza del diritto, della parità di trattamento e della neutralità fiscale.

5) Se, in base agli articoli 167 e 168, lettera a), della direttiva 2006/112, sia legittimo negare il diritto alla detrazione dell'IVA a monte al destinatario di una cessione imponibile che soddisfi tutte le condizioni previste dall'articolo 178, dopo che con un avviso definitivo di accertamento in rettifica emesso nei confronti del fornitore non sia stata operata alcuna rettifica dell'IVA indicata in fattura per tale operazione a motivo del «mancato verificarsi del fatto generatore dell'imposta», e l'imposta sia stata invece riconosciuta come esigibile e sia stata presa in considerazione al fine di determinare il risultato del relativo periodo d'imposta. Se, per rispondere a tale questione, rilevi il fatto che nel corso della verifica fiscale il fornitore abbia ommesso di produrre i documenti contabili,

e il risultato per detto periodo sia stato ottenuto esclusivamente sulla base delle indicazioni contenute nelle dichiarazioni IVA e nei registri vendite e acquisti.

6) A seconda della risposta data alle questioni che precedono, se gli articoli 167 e 168, lettera a), della direttiva 2006/112 debbano essere interpretati nel senso che la neutralità fiscale impone che, in circostanze come quelle di cui trattasi nel procedimento principale, il soggetto passivo possa detrarre l'IVA indicata in fattura per le relative operazioni».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima e sulla seconda questione

30 Con le sue prime due questioni il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se l'articolo 203 della direttiva 2006/112 debba essere interpretato nel senso che l'IVA indicata in una fattura da un soggetto è dovuta dal soggetto medesimo indipendentemente dall'effettivo sussistere di un'operazione imponibile e se, dal solo fatto che l'amministrazione tributaria non abbia corretto, in un avviso di accertamento in rettifica inviato a chi ha emesso tale fattura, l'IVA dichiarata da quest'ultimo, si possa dedurre che tale amministrazione abbia riconosciuto che detta fattura corrispondeva ad un'effettiva operazione imponibile.

31 Occorre anzitutto rilevare che, pur riguardando l'esistenza di un debito fiscale nei confronti dell'amministrazione tributaria in capo a colui che ha emesso una fattura, tali questioni sono poste nell'ambito di una controversia tra detta amministrazione e il destinatario delle fatture controverse. Tale controversia verte sul diritto di quest'ultimo di detrarre l'IVA indicata nelle fatture presentate, diritto negato per il fatto che dette fatture non corrispondevano ad effettive cessioni imponibili, circostanza contestata dal soggetto passivo.

32 Nell'ambito di tale controversia, di cui l'emittente delle fatture controverse non è parte, gli obblighi di quest'ultimo nei confronti dell'amministrazione tributaria rilevano solo in maniera indiretta, in quanto un avviso di accertamento in rettifica inviato a tale emittente è stato prodotto come prova dell'effettiva sussistenza delle operazioni imponibili.

33 Per quanto riguarda la disposizione che ha preceduto l'articolo 203 della direttiva 2006/112, vale a dire l'articolo 21, paragrafo 1, lettera c), della sesta direttiva 77/388/CEE del Consiglio, del 17 maggio 1977, 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), come modificata dalla direttiva 91/680/CEE del Consiglio, del 16 dicembre 1991 (GU L 376, pag. 1), la Corte ha statuito che, ai sensi di tale disposizione, chiunque indichi l'IVA in una fattura o in ogni altro documento che ne fa le veci è debitore di tale imposta. In particolare, tali soggetti sono debitori dell'IVA indicata in una fattura indipendentemente da qualsiasi obbligo di versarla in ragione di un'operazione soggetta ad IVA (v. sentenza del 18 giugno 2009, *Stadeco*, C-566/07, Racc. pag. I-5295, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

34 È vero che, conformemente agli articoli 167 e 63 della direttiva 2006/112, il diritto di detrarre l'IVA fatturata è connesso, come regola generale, all'effettiva realizzazione di un'operazione imponibile (v. sentenza del 26 maggio 2005, *António Jorge*, C-536/03, Racc. pag. I-4463, punti 24 e 25) e l'esercizio di tale diritto non si estende all'IVA dovuta, ai sensi dell'articolo 203 di tale direttiva, esclusivamente per il fatto di essere indicata nella fattura (v., in particolare, sentenze del 13 dicembre 1989, *Genius*, C-342/87, Racc. pag. 4227, punti 13 e 19, nonché del 15 marzo 2007, *Reemtsma Cigarettenfabriken*, C-35/05, Racc. pag. I-2425, punto 23).

35 Tuttavia il rischio di perdita di gettito fiscale non è, in via di principio, eliminato completamente fintantoché il destinatario di una fattura che indica un'IVA non dovuta possa

utilizzarla al fine di siffatto esercizio, ai sensi dell'articolo 178, lettera a), della direttiva 2006/112 (v., in tal senso, sentenza Stadeco, cit., punto 29).

36 Alla luce di ciò, l'obbligo stabilito all'articolo 203 di tale direttiva mira ad eliminare il rischio di perdita di gettito fiscale che può derivare dal diritto a detrazione previsto agli articoli 167 e segg. di tale direttiva (v. sentenza Stadeco, cit., punto 28).

37 In considerazione di tale scopo, detto obbligo è limitato dalla possibilità, che dev'essere prevista dagli Stati membri nei loro ordinamenti giuridici interni, di rettificare le imposte indebitamente fatturate, qualora colui che ha emesso la fattura dimostri la sua buona fede o abbia completamente eliminato, in tempo utile, il rischio di perdita di gettito fiscale (v., in tal senso, sentenze Genius, cit., punto 18; del 19 settembre 2000, Schmeink & Cofreth e Strobel, C-454/98, Racc. pag. I-6973, punti 56-61 e 63, nonché del 6 novembre 2003, Karageorgou e a., da C-78/02 a C-80/02, Racc. pag. I-13295, punto 50).

38 Tenuto conto, da un lato, di tale possibilità di rettifica e, dall'altro, del rischio che la fattura che menziona indebitamente l'IVA sia utilizzata ai fini dell'esercizio del diritto a detrazione, non si può ritenere che l'obbligo previsto all'articolo 203 della direttiva 2006/112 conferisca al pagamento dovuto un carattere di sanzione.

39 Da quanto precede risulta inoltre che, sempre che l'emittente di una fattura non faccia valere una delle ipotesi che consentono la rettifica dell'IVA indebitamente fatturata, ricordate al punto 37 supra, l'amministrazione tributaria non è tenuta, nell'ambito di una verifica fiscale su tale emittente, ad appurare se l'IVA fatturata e dichiarata corrisponda ad operazioni imponibili effettivamente realizzate da tale emittente.

40 Orbene, in mancanza di un tale obbligo di verifica, non si può dedurre dal solo fatto che l'amministrazione tributaria non abbia rettificato l'IVA dichiarata da parte di colui che ha emesso la fattura che detta amministrazione abbia riconosciuto che le fatture emesse da quest'ultimo corrispondevano ad effettive operazioni imponibili.

41 Tuttavia il diritto dell'Unione non esclude che l'amministrazione competente proceda ad una verifica dell'esistenza delle operazioni fatturate da parte di un soggetto passivo e che, se del caso, regolarizzi il debito fiscale risultante dalle dichiarazioni effettuate da parte del medesimo. Il risultato di una siffatta verifica costituisce, così come la dichiarazione ed il pagamento, da parte di colui che ha emesso la fattura, di un'IVA fatturata, un elemento da prendere in considerazione da parte del giudice nazionale quando valuta l'esistenza di un'operazione imponibile che conferisce un diritto alla detrazione al destinatario di una fattura in un caso concreto.

42 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla prima e alla seconda questione dichiarando che l'articolo 203 della direttiva 2006/112 dev'essere interpretato nel senso che:

- l'IVA indicata da un soggetto in una fattura è dovuta dal medesimo indipendentemente dall'effettiva sussistenza di un'operazione imponibile;
- dal solo fatto che l'amministrazione tributaria non abbia rettificato, in un avviso di accertamento in rettifica inviato a colui che ha emesso tale fattura, l'IVA dichiarata da quest'ultimo non si può dedurre che detta amministrazione abbia riconosciuto che tale fattura corrispondeva ad un'effettiva operazione imponibile.

Sulla prima parte della terza questione

43 Tenuto conto della risposta fornita alle prime due questioni, non occorre rispondere alla prima parte della terza questione.

Sulla seconda parte della terza questione e sulle questioni dalla quarta alla sesta

44 Con la seconda parte della terza questione e con le questioni dalla quarta alla sesta, il giudice del rinvio chiede sostanzialmente se il diritto dell'Unione debba essere interpretato nel senso che gli articoli 167 e 168, lettera a), della direttiva 2006/112, nonché i principi della neutralità fiscale, della certezza del diritto e della parità di trattamento, ostino a che al destinatario di una fattura sia negato il diritto di detrarre l'IVA a monte, anche qualora, nell'avviso di accertamento in rettifica inviato all'emittente di tale fattura, l'IVA dichiarata da quest'ultimo non sia stata rettificata.

45 Si pone pertanto la questione di stabilire se il diritto dell'Unione richieda che l'effettiva sussistenza di una cessione di un bene o di una prestazione di servizi sia valutata in maniera identica per quanto riguarda l'emittente della fattura e il destinatario della stessa.

46 Per quanto concerne il trattamento di un'IVA indebitamente fatturata a causa della mancanza di un'operazione imponibile, dalla direttiva 2006/112 risulta che i due operatori interessati non sono necessariamente trattati in modo identico, sempre che l'emittente della fattura non abbia rettificato la medesima, come risulta dai punti 33-37 supra.

47 Infatti, da un lato, l'emittente di una fattura è debitore dell'IVA indicata nella medesima anche in mancanza di un'operazione imponibile, conformemente all'articolo 203 della direttiva 2006/112. Dall'altro, l'esercizio del diritto a detrazione del destinatario di una fattura si limita alle sole imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'IVA, conformemente agli articoli 63 e 167 di tale direttiva.

48 In un siffatto contesto, il rispetto del principio della neutralità fiscale è garantito dalla possibilità, che dev'essere prevista dagli Stati membri ed è ricordata al punto 37 supra, di rettificare le imposte indebitamente fatturate, qualora colui che ha emesso la fattura dimostri la sua buona fede o abbia completamente eliminato, in tempo utile, il rischio di perdita di gettito fiscale.

49 Con riguardo agli interrogativi sollevati nella decisione di rinvio, occorre precisare che le autorità fiscali non devono rendere irrealizzabile il ricorso a tale possibilità organizzando sistematicamente le loro verifiche in modo che un avviso di accertamento in rettifica sia prima inviato a colui che ha emesso una fattura e che, se del caso, tale avviso diventi addirittura definitivo prima che abbia avuto luogo la verifica sul destinatario della fattura. Allo stesso modo, tale possibilità non può essere esclusa dal solo fatto che, al momento della rettifica, colui che ha emesso la fattura non è più registrato come soggetto passivo dell'IVA.

50 Ne consegue che né gli articoli 167 e 168, lettera a), della direttiva 2006/112 né il principio della neutralità fiscale ostano al diniego di detrarre l'IVA a monte nei confronti del destinatario di una fattura, a causa della mancanza di un'operazione imponibile, anche qualora, nell'avviso di accertamento in rettifica inviato a colui che ha emesso la fattura, l'IVA dichiarata da quest'ultimo non sia stata rettificata.

51 Quanto al principio della certezza del diritto, è importante ricordare che esso, che fa parte dei principi generali del diritto dell'Unione, esige che le norme di diritto siano chiare, precise e prevedibili nei loro effetti, affinché gli interessati possano orientarsi nelle situazioni e nei rapporti giuridici rientranti nella sfera del diritto dell'Unione (v. sentenza dell'8 dicembre 2011, France Télécom/Commissione, C-81/10 P, Racc. pag. I-12899, punto 100 e giurisprudenza ivi citata).

52 Per quanto riguarda le normative fiscali applicabili in circostanze come quelle del procedimento principale, non esiste tuttavia alcun indizio che faccia presumere che l'interessato non fosse in grado di orientarsi in modo utile per quanto concerne l'applicazione di tali normative.

53 Pertanto, nemmeno il principio di certezza del diritto osta al controverso diniego di detrarre l'IVA a monte in circostanze quali quelle esposte al punto 50 della presente sentenza.

54 Lo stesso vale per quanto riguarda il principio della parità di trattamento.

55 Tale principio generale della parità di trattamento, di cui il principio della neutralità fiscale costituisce la traduzione in materia di IVA (v. sentenze del 10 aprile 2008, Marks & Spencer, C-309/06, Racc. pag. I-2283, punto 49; del 29 ottobre 2009, NCC Construction Danmark, C-174/08, Racc. pag. I-10567, punti 41 e 44, nonché del 10 novembre 2011, The Rank Group, C-259/10 e C-260/10, Racc. pag. I-10947, punto 61), impone di non trattare in modo diverso situazioni analoghe, salvo che una differenza di trattamento sia obiettivamente giustificata (v. sentenze Marks & Spencer, cit., punto 51; NCC Construction Danmark, cit., punto 44, nonché del 9 giugno 2011, Campsa Estaciones de Servicio, C-285/10, Racc. pag. I-5059, punto 29).

56 Tuttavia, come rilevato ai punti 33-37 nonché 46 e 47 supra, dalle disposizioni della direttiva 2006/112 risulta che l'emittente ed il destinatario di una fattura, relativa ad una cessione che in realtà non è stata effettuata, non si trovano in una situazione comparabile.

57 Orbene, per quanto riguarda il procedimento principale, dalla decisione di rinvio risulta che l'amministrazione tributaria ha dedotto la mancanza di una cessione imponibile segnatamente dal fatto che il fornitore non ha prodotto i documenti richiesti durante una verifica fiscale. Avendo la ricorrente contestato tale conclusione, spetta al giudice nazionale verificarla effettuando, conformemente alle norme nazionali sull'onere della prova, una valutazione globale di tutti gli elementi e di tutte le circostanze di fatto relativi al procedimento principale (v., per analogia, sentenze del 6 settembre 2012, Mecsek-Gabona, C-273/11, punto 53, e del 6 dicembre 2012, Bonik, C-285/11, punto 32).

58 A tale riguardo è importante ricordare che certamente la lotta contro evasioni, elusioni ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto ed incoraggiato dalla direttiva 2006/112 e che i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto dell'Unione (v., in particolare, sentenze del 21 febbraio 2006, Halifax e a., C-255/02, Racc. pag. I-1609, punti 68 e 71; del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, punto 41, nonché Bonik, cit., punti 35 e 36).

59 Pertanto, è compito delle autorità e dei giudici nazionali negare il beneficio del diritto a detrazione ove sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che lo stesso diritto è invocato fraudolentemente o abusivamente (v., in tal senso, sentenze del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, Racc. pag. I-6161, punto 55; Mahagében e Dávid, cit., punto 42, nonché Bonik, cit., punto 37).

60 Tuttavia, secondo una giurisprudenza altrettanto consolidata, non è compatibile con il regime del diritto a detrazione previsto dalla direttiva 2006/112 sanzionare con il diniego di tale

diritto un soggetto passivo che non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l'operazione interessata si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore, o che un'altra operazione nell'ambito della catena di fornitura, anteriore o posteriore a quella realizzata da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell'IVA (v., in particolare, sentenze del 12 gennaio 2006, Optigen e a., C-354/03, C-355/03 e C-484/03, Racc. pag. I-483, punti 52 e 55; Kittel e Recolta Recycling, cit., punti 45, 46 e 60; Mahagében e Dávid, cit., punto 47, nonché Bonik, cit., punto 41).

61 La Corte ha inoltre statuito, ai punti 61-65 della citata sentenza Mahagében e Dávid, che l'amministrazione tributaria non può esigere in maniera generale che un soggetto passivo che intenda esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA, da un lato – al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità o evasioni a livello degli operatori a monte –, verifichi che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi a titolo dei quali viene richiesto l'esercizio di tale diritto abbia la qualità di soggetto passivo, disponga dei beni di cui trattasi e sia in grado di fornirli nonché abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA, o, dall'altro lato, che il suddetto soggetto passivo disponga di documenti a tale riguardo.

62 Ne consegue che un giudice nazionale chiamato a decidere se in un determinato caso manchi un'operazione imponibile, e dinanzi al quale l'amministrazione tributaria si sia segnatamente basata su irregolarità commesse da colui che ha emesso la fattura o da uno dei fornitori del medesimo, quali lacune nella contabilità, deve fare in modo che la valutazione degli elementi di prova non finisca per privare di senso la giurisprudenza ricordata al punto 60 supra e per obbligare in modo indiretto il destinatario della fattura a procedere presso la sua controparte contrattuale a verifiche che, in linea di principio, non gli incombono.

63 Per quanto riguarda il procedimento principale, occorre tuttavia tener conto del fatto che, secondo la decisione di rinvio, anche i documenti prodotti dal destinatario delle fatture controverse erano inficiati da irregolarità, costituendo pertanto elementi da prendere in considerazione nella valutazione globale da effettuarsi da parte del giudice nazionale.

64 Alla luce delle suesposte considerazioni, occorre rispondere alla seconda parte della terza questione e alle questioni dalla quarta alla sesta dichiarando che il diritto dell'Unione dev'essere interpretato nel senso che gli articoli 167 e 168, lettera a), della direttiva 2006/112 nonché i principi della neutralità fiscale, della certezza del diritto e della parità di trattamento non ostano a che al destinatario di una fattura sia negato il diritto di detrarre l'IVA a monte, a causa della mancanza di un'effettiva operazione imponibile, anche qualora, nell'avviso di accertamento in rettifica inviato all'emittente di tale fattura, l'IVA dichiarata da quest'ultimo non sia stata rettificata. Se tuttavia, tenuto conto di evasioni o di irregolarità commesse da detto emittente o a monte dell'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione, tale operazione si considera non effettivamente avvenuta, si deve, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal destinatario della fattura verifiche che non gli incombono, dimostrare che tale destinatario sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta operazione si iscriveva in un'evasione dell'IVA, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

Sulle spese

65 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa 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:

1) **L'articolo 203 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, dev'essere interpretato nel senso che:**

- l'imposta sul valore aggiunto indicata da un soggetto in una fattura è dovuta dal medesimo indipendentemente dall'effettiva sussistenza di un'operazione imponibile;**
- dal solo fatto che l'amministrazione tributaria non abbia rettificato, in un avviso di accertamento in rettifica inviato a colui che ha emesso tale fattura, l'imposta sul valore aggiunto dichiarata da quest'ultimo non si può dedurre che detta amministrazione abbia riconosciuto che tale fattura corrispondeva ad un'effettiva operazione imponibile.**

2) **Il diritto dell'Unione dev'essere interpretato nel senso che gli articoli 167 e 168, lettera a), della direttiva 2006/112 nonché i principi della neutralità fiscale, della certezza del diritto e della parità di trattamento non ostano a che al destinatario di una fattura sia negato il diritto di detrarre l'imposta sul valore aggiunto a monte, a causa della mancanza di un'effettiva operazione imponibile, anche qualora, nell'avviso di accertamento in rettifica inviato all'emittente di tale fattura, l'imposta sul valore aggiunto dichiarata da quest'ultimo non sia stata rettificata. Se tuttavia, tenuto conto di evasioni o di irregolarità commesse da detto emittente o a monte dell'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione, tale operazione si considera non effettivamente avvenuta, si deve, alla luce di elementi oggettivi e senza esigere dal destinatario della fattura verifiche che non gli incombono, dimostrare che tale destinatario sapeva o avrebbe dovuto sapere che detta operazione si iscriveva in un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.**

Firme

* Lingua processuale: il bulgaro.