Causa C-392/09

Uszodaépít? kft

contro

APEH Központi Hivatal Hatósági F?osztály

(domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dal Baranya Megyei Bíróság)

«Sesta direttiva IVA — Direttiva 2006/112/CE — Diritto a detrazione dell'imposta versata a monte — Nuova normativa nazionale — Requisiti relativi al contenuto della fattura — Applicazione con effetto retroattivo — Perdita del diritto a 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 — Procedura di inversione contabile — Soggetto passivo debitore dell'imposta sul valore aggiunto in quanto destinatario di beni o di servizi — Diritto alla detrazione

(Direttiva del Consiglio 2006/112, artt. 167, 168 e 178)

Gli artt. 167, 168 e 178 della direttiva 2006/112, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che essi ostano all'applicazione retroattiva di una normativa nazionale che, nell'ambito di un regime di inversione contabile, subordini la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto per prestazione di servizi di costruzione alla rettifica delle fatture relative a tali operazioni ed al deposito di una dichiarazione complementare di rettifica, qualora l'autorità fiscale interessata disponga di tutte le informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo è debitore dell'imposta sul valore aggiunto in quanto destinatario delle operazioni in questione e per verificare l'importo dell'imposta detraibile.

Invero, il fatto che un soggetto passivo opti per l'applicazione di una nuova legge nazionale sull'imposta sul valore aggiunto anziché di quella di una legge precedente non può, di per sé, pregiudicare il suo diritto a detrazione dell'imposta assolta a monte, che deriva direttamente dagli artt. 167 e 168 della direttiva 2006/112. Il principio di neutralità fiscale esige inoltre che la detrazione della tassa a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi. Di conseguenza, poiché l'amministrazione fiscale dispone delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo, in quanto destinatario delle operazioni di cui trattasi, è debitore dell'imposta sul valore aggiunto, gli artt. 167, 168 e 178, lett. f), della direttiva 2006/112 ostano ad una normativa che imponga, riguardo al diritto del suddetto soggetto passivo di detrarre l'imposta in questione, condizioni supplementari che possono avere l'effetto di vanificare l'esercizio dello stesso. Orbene, tale potrebbe essere il caso qualora i requisiti materiali posti dall'art. 168, lett. a), della direttiva 2006/112 per il riconoscimento del diritto a detrazione siano soddisfatti e, nel momento in cui l'autorità fiscale neghi al soggetto passivo il diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto, tale autorità disponga di tutte le informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo è debitore dell'imposta.

(v. punti 36, 39-40, 42-43, 46 e dispositivo)

SENTENZA DELLA CORTE (Terza Sezione)

30 settembre 2010 (*)

«Sesta direttiva IVA – Direttiva 2006/112/CE – Diritto a detrazione dell'imposta versata a monte – Nuova normativa nazionale – Requisiti relativi al contenuto della fattura – Applicazione con effetto retroattivo – Perdita del diritto a detrazione»

Nel procedimento C-392/09,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'art. 234 CE, dal Baranya Megyei Bíróság (Ungheria), con decisione 2 aprile 2009, pervenuta in cancelleria il 5 ottobre 2009, nella causa

Uszodaépítő kft

contro

APEH Központi Hivatal Hatósági Főosztály,

LA CORTE (Terza Sezione),

composta dal sig. K. Lenaerts (relatore), presidente di sezione, dalla sig.ra R. Silva de Lapuerta, dai sigg. E. Juhász, J. Malenovský e D. Šváby, giudici,

avvocato generale: sig. N. Jääskinen

cancelliere: sig. R. Grass

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo ungherese, dalla sig.ra J. Fazekas, dal sig. M. Fehér e dalla sig.ra Z. Tóth, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, dal sig. B.D. Simon, in qualità di agente,

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 e 20 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), come modificata dalla direttiva del Consiglio 20 dicembre 2001, 2001/115/CE (GU 2002, L 15, pag. 24; in prosieguo: la «sesta direttiva»), nonché dei principi generali del diritto dell'Unione.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra l'Uszodaépít? kft e l'APEH Központi Hivatal Hatósági F?osztály (ufficio principale dell'amministrazione centrale per i contributi e le finanze; in prosieguo: l'«APEH»), in merito al rifiuto opposto da quest'ultimo alla ricorrente nella causa principale di detrarre, dall'importo dell'imposta sul valore aggiunto (in prosieguo: l'«IVA») di cui essa era debitrice, l'IVA riguardante servizi di costruzione prestati in suo favore.

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), ha, conformemente ai suoi artt. 411 e 413, abrogato e sostituito, a partire dal 1° gennaio 2007, la normativa dell'Unione in materia di IVA e, in particolare, la sesta direttiva. Secondo i 'considerando' primo e terzo, la rifusione della sesta direttiva era necessaria per presentare le disposizioni in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative all'IVA in modo chiaro e razionale, rielaborandone la struttura e l'esposizione senza tuttavia apportare, in linea di principio, modifiche sostanziali. Le disposizioni della direttiva 2006/112 sono quindi sostanzialmente identiche alle corrispondenti disposizioni 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, il cui tenore letterale è sostanzialmente identico a quello 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, n. 2, di quest'ultima direttiva, contiene le seguenti disposizioni:

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

(...)

f) quando è tenuto ad assolvere l'imposta quale destinatario o acquirente in caso di applicazione degli articoli da 194 a 197 o dell'articolo 199, adempiere alle formalità fissate da ogni Stato membro».

7 L'art. 199, n. 1, lett. a), della direttiva 2006/112 enuncia quanto segue:

«1. Gli Stati membri possono stabilire che il debitore dell'imposta sia il soggetto passivo nei cui confronti sono effettuate le seguenti operazioni:

a) prestazioni di servizi di costruzione (...)».

8 Un regime simile a quello derivante dall'art. 199, n. 1, lett. a), della direttiva 2006/112, comunemente denominato «inversione contabile», era in precedenza previsto dall'art. 21, n. 1, della sesta direttiva.

La normativa nazionale

9 L'art. 127, n. 1, lett. a), della legge CXXVII del 2007 sull'IVA (Általános forgalmi adóról szóló 2007. évi CXXVII törvény; in prosieguo: la «nuova legge sull'IVA»), entrata in vigore il 1° gennaio 2008, dispone che «[l]'esercizio del diritto a detrazione è subordinato all'obbligo sostanziale che il contribuente disponga personalmente (...) di una fattura a suo nome che comprovi la realizzazione dell'operazione».

10 L'art. 142, n. 1, lett. b), della nuova legge sull'IVA prevede che:

«1) L'imposta deve essere assolta dall'acquirente del bene o dal destinatario del servizio:

(...)

b) in caso di prestazione di servizi di costruzione (...)».

11 Ai sensi dell'art. 142, n. 7, della nuova legge sull'IVA, «in caso di applicazione del paragrafo 1, il fornitore dei beni o il prestatore dei servizi assume l'onere di emettere una fattura che non includa né l'importo dell'imposta dovuta né l'aliquota (...)».

12 L'art. 169, lett. k), della nuova legge sull'IVA dispone quanto segue:

«La fattura deve obbligatoriamente contenere i seguenti elementi:

k) (...) qualora il debitore dell'imposta sia l'acquirente dei beni o il destinatario del servizio, un riferimento ad una norma o un altro rinvio chiaro al fatto che la vendita dei beni o la prestazione del servizio

[...]

kb) è soggetta ad imposta a carico dell'acquirente del bene o del destinatario del servizio».

13 Inoltre, l'art. 269, n. 1, della nuova legge sull'IVA dispone che:

«Nell'ipotesi in cui sia la presente legge sia la legge LXXIV del 1992 sull'IVA [in prosieguo: la «precedente legge sull'IVA»] determinino, per gli stessi interessati, i diritti e gli obblighi che devono essere esercitati mediante inversione contabile e che risultino da un'operazione imponibile fondata su identici elementi fattuali, la determinazione e l'applicazione di detti diritti e obblighi continua ad essere esclusivamente disciplinata da quanto disposto dalla [precedente] legge sull'IVA, anche dopo l'entrata in vigore della presente legge, salvo che quest'ultima, a differenza della [precedente] legge sull'IVA, sopprima congiuntamente gli obblighi riguardanti tutti gli interessati considerati, o imponga obblighi meno onerosi, o introduca nuovi diritti o diritti aggiuntivi. In quest'ultimo caso – sulla base di una decisione congiunta di tutti gli interessati conformemente a

quanto disposto dalla presente legge, anche nel caso in cui detti diritti e obblighi fossero sorti prima dell'entrata in vigore della presente legge – i diritti e gli obblighi potranno essere determinati e applicati, nei limiti del termine di prescrizione, a condizione che tutti gli interessati abbiano manifestato in via previa e per iscritto la loro decisione all'autorità fiscale statale mediante domanda congiunta che detta autorità deve ricevere entro e non oltre il 15 febbraio 2008. Dopo la scadenza del termine non sarà ammessa la presentazione di una domanda di rimozione della preclusione. In caso di scadenza del termine, potrà essere effettuata una dichiarazione complementare che non comporterà alcuna penalità di mora».

Causa principale e questioni pregiudiziali

14 In data 9 giugno 2006 la ricorrente nella causa principale ha concluso un contratto d'appalto generale con la NÁS MPS-4 kft, committente, avente ad oggetto lavori di costruzione. La ricorrente nella causa principale ha realizzato i suddetti lavori avvalendosi della collaborazione di vari subappaltatori.

15 I lavori hanno avuto inizio nella primavera dell'anno 2007, ma si sono interrotti nell'estate dello stesso anno a causa di problemi di natura finanziaria. Le prestazioni effettuate fino a tale interruzione sono state fatturate. Sia la ricorrente sia i suoi subappaltatori hanno assolto i loro obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA ai sensi della precedente legge sull'IVA.

16 Il 14 febbraio 2008, a seguito dell'entrata in vigore della nuova legge sull'IVA, la ricorrente nella causa principale, la committente ed i subappaltatori, con decisione congiunta e conformemente all'art. 269, n. 1, della suddetta legge, hanno chiesto che le disposizioni della nuova legge fossero applicate ai lavori realizzati sulla base sia del contratto tra la ricorrente nella causa principale e la committente, sia dei contratti conclusi tra detta ricorrente ed i suoi subappaltatori (in prosieguo: la «dichiarazione del 14 febbraio 2008»).

17 A seguito di un controllo effettuato dall'amministrazione fiscale sulla dichiarazione IVA presentata dalla ricorrente nella causa principale per l'esercizio 2007, la suddetta amministrazione, con decisione 23 maggio 2008, ha accertato che quest'ultima era debitrice di un debito d'imposta di importo pari a HUF 52 822 000 relativo ai mesi da aprile a settembre 2007. L'autorità fiscale ha spiegato, a tale riguardo, che la ricorrente nella causa principale non poteva esercitare un diritto a detrazione sulla base delle fatture emesse dai subappaltatori, dal momento che queste ultime non erano conformi alle disposizioni della nuova legge sull'IVA. Infatti, a seguito della dichiarazione del 14 febbraio 2008, le disposizioni in materia di inversione contabile della nuova legge sull'IVA erano applicabili retroattivamente alle fatture emesse nel corso dell'esercizio 2007. Secondo la suddetta autorità, le fatture emesse dai subappaltatori avrebbero dovuto rispettare le disposizioni degli artt. 142, n. 7, e 169, lett. k), di detta nuova legge. Conseguentemente, per consentire alla ricorrente nella causa principale di esercitare il proprio diritto a detrazione in conformità alle disposizioni della nuova legge sull'IVA, da un lato, i subappaltatori avrebbero dovuto modificare le fatture emesse e, dall'altro, la summenzionata ricorrente avrebbe dovuto modificare la propria dichiarazione IVA per l'esercizio 2007, effettuando una dichiarazione complementare.

18 Con decisione 5 settembre 2008 l'APEH ha confermato la decisione 23 maggio 2008.

19 La ricorrente nella causa principale ha proposto ricorso dinanzi al giudice del rinvio diretto all'annullamento della decisione dell'APEH 5 settembre 2008. Il suddetto giudice ritiene che l'art. 269, n. 1, della nuova legge sull'IVA, eliminando con effetto retroattivo il diritto a detrazione esercitato legittimamente in conformità alla precedente legge sull'IVA dalla ricorrente nella causa principale, violi gli artt. 17 e 20 della sesta direttiva nonché vari principi generali del diritto dell'Unione.

20 Tanto premesso, il Baranya Megyei Bíróság ha deciso di sospendere il giudizio e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se sia compatibile con gli artt. 17 e 20 della sesta direttiva una norma di uno Stato membro entrata in vigore il 1° gennaio 2008, successivamente all'epoca in cui il diritto alla detrazione era sorto, che, ai fini della detrazione dell'IVA versata e dichiarata per le cessioni di beni o le prestazioni di servizi effettuate nel corso dell'esercizio 2007, impone la modifica del contenuto delle fatture e la presentazione di una dichiarazione complementare.

2) Se la misura prevista all'art. 269, n. 1, della nuova legge sull'IVA, ai sensi della quale, ove siano adempiute le condizioni di cui a tale disposizione, i diritti e gli obblighi sono determinati e applicati conformemente al disposto di detta legge anche qualora siano sorti precedentemente alla sua entrata in vigore – entro il termine di prescrizione –, sia compatibile con i principi generali del diritto [dell'Unione], in particolare se sia oggettivamente giustificabile, razionale, proporzionata e conforme al principio di certezza del diritto».

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla ricevibilità

21 Il governo ungherese fa valere che la controversia principale non rende necessaria un'interpretazione delle disposizioni e dei principi giuridici menzionati nella decisione di rinvio. A tale riguardo esso osserva, da un lato, che l'applicazione retroattiva delle disposizioni della nuova legge sull'IVA si basa esclusivamente su una manifestazione espressa e spontanea di volontà da parte della ricorrente nella causa principale e degli altri soggetti passivi interessati. Orbene, dal momento che la ricorrente nella causa principale avrebbe espressamente chiesto una simile applicazione di tale legge, essa dovrebbe rispettare le conseguenze giuridiche che ne derivano. Dall'altro lato, la controversia principale deriverebbe dall'erronea interpretazione, da parte della ricorrente nella causa principale, delle disposizioni transitorie della nuova legge sull'IVA. Detta controversia farebbe sorgere una questione di interpretazione del diritto nazionale, e non del diritto dell'Unione.

22 A tale proposito occorre ricordare che, secondo una costante giurisprudenza, nel contesto della cooperazione tra la Corte di giustizia dell'Unione europea e i giudici nazionali prevista dall'art. 267 TFUE, spetta esclusivamente al giudice nazionale, cui è stata sottoposta la controversia e che deve assumersi la responsabilità dell'emananda decisione giurisdizionale, valutare, alla luce delle particolari circostanze di ciascuna causa, sia la necessità di una pronuncia pregiudiziale per essere in grado di pronunciare la propria sentenza, sia la pertinenza delle questioni che sottopone alla Corte. Di conseguenza, se le questioni sollevate dal giudice nazionale vertono sull'interpretazione del diritto dell'Unione, la Corte, in via di principio, è tenuta a statuire (v., in particolare, sentenze 13 marzo 2001, causa C-379/98, PreussenElektra, Racc. pag. I-2099, punto 38; 1° ottobre 2009, causa C-103/08, Gottwald, Racc. pag. I-9117, punto 16, e 22 aprile 2010, causa C-82/09, Dimos Agiou Nikolaou, Racc. pag. I-3649, punto 14).

23 Ne consegue che la presunzione di pertinenza valevole per le questioni proposte in via

pregiudiziale dai giudici nazionali può venir meno solo in casi eccezionali, in particolare qualora risulti manifestamente che la richiesta interpretazione delle disposizioni del diritto dell'Unione considerate in tali questioni non ha alcun rapporto con la realtà effettiva o con l'oggetto della causa principale (v., in particolare, sentenza Gottwald, cit., punto 17 e giurisprudenza ivi citata).

24 Orbene, nel caso di specie, a prescindere dalla circostanza che la ricorrente nella causa principale abbia optato per l'applicazione della nuova legge sull'IVA ed anche qualora la scelta da essa operata si basi su un'erronea interpretazione della legge di cui trattasi, resta comunque il fatto che le disposizioni di detta nuova legge sono applicabili alla causa principale e che il giudice del rinvio dubita della compatibilità delle misure transitorie della suddetta legge con varie disposizioni del diritto dell'Unione, a motivo del fatto che tali misure impediscono alla ricorrente nella causa principale di esercitare il proprio diritto alla detrazione dell'IVA.

25 È dunque giocoforza constatare che non risulta manifestamente che l'interpretazione del diritto dell'Unione richiesta sia priva di pertinenza rispetto alla decisione che il giudice del rinvio è chiamato a emettere.

26 Ne consegue che la domanda di pronuncia pregiudiziale deve essere dichiarata ricevibile.

Sulla prima questione

27 Con riguardo, in primo luogo, all'oggetto della prima questione, si deve rilevare che la domanda del giudice del rinvio verte sull'interpretazione degli artt. 17 e 20 della sesta direttiva.

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

29 Pertanto, dal momento che i fatti rilevanti della causa principale sono successivi al 1° gennaio 2007, assume pertinenza per la causa principale solamente l'interpretazione delle disposizioni della direttiva 2006/112.

30 La circostanza che formalmente il giudice nazionale abbia formulato le questioni pregiudiziali facendo unicamente riferimento alle 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 che 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, Racc. pag. I-47, punto 48).

31 Si deve in proposito rilevare che, come emerge dal terzo 'considerando' della direttiva 2006/112, quest'ultima procede a una rifusione della normativa esistente in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri in materia di IVA e, in particolare, della sesta direttiva, rifusione che non determina, in linea di principio, modifiche sostanziali di tale normativa.

32 Tanto premesso, occorre ritenere che la prima questione sottoposta verta sull'interpretazione degli artt. 167 e 168 della direttiva 2006/112, che corrispondono alle disposizioni della sesta direttiva oggetto della decisione di rinvio. Peraltro, dal momento che la prima questione attiene, in sostanza, alle modalità di esercizio del diritto a detrazione dell'IVA, si deve ritenere che essa riguardi altresì l'interpretazione dell'art. 178 della direttiva 2006/112.

33 In secondo luogo, quanto al merito, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli artt. 167, 168 e 178 della direttiva 2006/112 ostino ad una normativa nazionale come quella oggetto della causa principale che, nell'ambito di un'applicazione retroattiva di nuove disposizioni in materia di

inversione contabile, subordini la detrazione dell'IVA alla rettifica delle fatture relative ad operazioni effettuate prima dell'entrata in vigore della nuova legge e alla presentazione di una dichiarazione d'imposta complementare.

34 A tale riguardo si deve rammentare, da un lato, che il diritto a detrazione previsto dagli artt. 167 e 168 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 (sentenza 15 luglio 2010, causa C-368/09, Pannon Gép Centrum, non ancora pubblicata nella Raccolta, punto 37 e giurisprudenza ivi citata).

35 Il sistema delle detrazioni è inteso a sgravare interamente il soggetto passivo dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, in tal modo, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (v. sentenze 22 febbraio 2001, causa C-408/98, Abbey National, Racc. pag. I-1361, punto 24; 21 aprile 2005, causa C-25/03, HE, Racc. pag. I-3123, punto 70, nonché 6 luglio 2006, cause riunite C-439/04 e C-440/04, Kittel e Recolta Recycling, Racc. pag. I-6161, punto 48).

36 Il fatto che il soggetto passivo abbia optato per l'applicazione della nuova legge sull'IVA anziché della precedente legge non può dunque, di per sé, pregiudicare il suo diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte, che deriva direttamente dagli artt. 167 e 168 della direttiva 2006/112.

37 Per quanto riguarda, dall'altro lato, le modalità di esercizio del diritto a detrazione dell'IVA previste dall'art. 178 della direttiva 2006/112, trattandosi di una procedura di inversione contabile ex art. 199, n. 1, lett. a), della direttiva 2006/112, si deve rilevare che risultano applicabili solamente le modalità previste dalla lett. f) dell'art. 178. Pertanto, un soggetto passivo che, quale destinatario di servizi, è debitore dell'IVA corrispondente, non è tenuto ad essere in possesso di una fattura redatta conformemente ai requisiti formali della direttiva 2006/112 per poter esercitare il suo diritto a detrazione e deve unicamente osservare le formalità stabilite dallo Stato membro interessato nell'esercizio della facoltà di scelta offerta allo stesso dall'art. 178, lett. f), della stessa direttiva (v., in tal senso, sentenza 1° aprile 2004, causa C-90/02, Bockemühl, Racc. pag. I-3303, punto 47).

38 Emerge dalla giurisprudenza che le formalità così stabilite dallo Stato membro interessato e che il soggetto passivo deve osservare per poter esercitare il diritto a detrazione dell'IVA non possono oltrepassare quanto è strettamente necessario per controllare la corretta applicazione della procedura di inversione contabile (v., in tal senso, sentenza Bockemühl, cit., punto 50).

39 A tale riguardo è già stato affermato che il principio di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'IVA a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi (sentenza 8 maggio 2008, cause riunite C-95/07 e C-96/07, Ecotrade, Racc. pag. I-3457, punto 63).

40 Di conseguenza, poiché l'amministrazione fiscale dispone delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo, in quanto destinatario delle operazioni di cui trattasi, è debitore dell'IVA, gli artt. 167, 168 e 178, lett. f), della direttiva 2006/112 ostano ad una normativa che imponga, riguardo al diritto del suddetto soggetto passivo di detrarre l'imposta in questione, condizioni supplementari che possono avere l'effetto di vanificare l'esercizio dello stesso (v., in tal senso, sentenze citate Bockemühl, punto 51, ed Ecotrade, punto 64).

41 Nell'ambito della controversia principale, l'amministrazione fiscale ha negato alla ricorrente nel procedimento principale il diritto di detrarre l'IVA per i lavori di costruzione effettuati dai suoi

subappaltatori nel corso dell'anno 2007, con la motivazione, da un lato, che tale ricorrente non disponeva, per le suddette operazioni, delle fatture rettificate conformi alle disposizioni degli artt. 142, n. 7, e 169, lett. k), della nuova legge sull'IVA che erano applicabili, con effetto retroattivo, a partire dal 1° gennaio 2008 e, dall'altro, che essa non aveva modificato la propria dichiarazione d'imposta per l'anno 2007 sulla base delle fatture così rettificate.

42 Emerge in primo luogo dagli atti di causa che i requisiti materiali posti dall'art. 168, lett. a), della direttiva 2006/112 per il riconoscimento del diritto a detrazione dell'IVA sono soddisfatti, consentendo alla ricorrente nella causa principale di beneficiare di tale diritto con riguardo all'IVA per i lavori di costruzione effettuati dai suoi subappaltatori. Occorre rilevare che queste ultime operazioni, infatti, sono state impiegate ai fini delle operazioni imponibili del soggetto passivo nello Stato membro interessato. Peraltro, sulla base della dichiarazione d'imposta per l'esercizio 2007, l'autorità fiscale in questione era a conoscenza della sussistenza dei suddetti requisiti materiali.

43 In secondo luogo, è pacifico che nel momento in cui l'autorità fiscale ha negato alla ricorrente nella causa principale il diritto a detrazione dell'IVA, detta autorità disponeva, sulla base della dichiarazione d'imposta per l'esercizio 2007 e della dichiarazione del 14 febbraio 2008, di tutte le informazioni necessarie per dimostrare che la ricorrente nella causa principale, quale destinataria dei lavori di costruzione effettuati dai suoi subappaltatori, era debitrice dell'IVA.

44 Come rilevato dalla Commissione europea, l'imposizione di formalità come quelle di cui alla causa principale potrebbe determinare l'effetto di vanificare l'esercizio del diritto a detrazione da parte della ricorrente nella causa principale.

45 Alla luce della giurisprudenza citata ai punti 39 e 40 della presente sentenza, si deve dunque ritenere che gli artt. 167, 168 e 178 della direttiva 2006/112 ostino all'imposizione di formalità come quelle di cui alla causa principale.

46 Conseguentemente, gli artt. 167, 168 e 178 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che essi ostano all'applicazione retroattiva di una normativa nazionale che, nell'ambito di un regime di inversione contabile, subordini la detrazione dell'IVA per prestazione di servizi di costruzione alla rettifica delle fatture relative a tali operazioni ed al deposito di una dichiarazione complementare di rettifica, qualora l'autorità fiscale interessata disponga di tutte le informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo è debitore dell'IVA in quanto destinatario delle operazioni in questione e per verificare l'importo dell'imposta detraibile.

Sulla seconda questione

47 Considerata la soluzione fornita alla prima questione, non è necessario risolvere la seconda.

Sulle spese

48 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, 168 e 178 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 essi ostano all'applicazione retroattiva di una normativa nazionale che, nell'ambito di un regime di inversione contabile, subordini la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto per prestazione di servizi di costruzione alla rettifica delle fatture relative a tali operazioni ed al deposito di una dichiarazione complementare di rettifica, qualora l'autorità fiscale

interessata disponga di tutte le informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo è debitore dell'imposta sul valore aggiunto in quanto destinatario delle operazioni in questione e per verificare l'importo dell'imposta detraibile.

Firme

* Lingua processuale: l'ungherese.