

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

15 novembre 2017 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 168, lettera a), articolo 178, lettera a), e articolo 226, punto 5 – Detrazione dell'imposta assolta a monte – Indicazioni da riportare obbligatoriamente sulle fatture – Legittimo affidamento del soggetto passivo nella sussistenza delle condizioni del diritto a detrazione»

Nelle cause riunite C-374/16 e C-375/16,

aventi ad oggetto le domande di pronuncia pregiudiziale proposte alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), con decisioni del 6 aprile 2016, pervenute in cancelleria il 7 luglio 2016, nei procedimenti

Rochus Geissel, in qualità di liquidatore della RGEX GmbH i.L.

contro

Finanzamt Neuss (C-374/16),

e

Finanzamt Bergisch Gladbach

contro

Igor Butin (C-375/16),

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da J. L. da Cruz Vilaça, presidente di sezione, E. Levits (relatore), A. Borg Barthet, M. Berger e F. Biltgen, giudici,

avvocato generale: N. Wahl

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per I. Butin, da L. Rodenbach, Rechtsanwalt;
- per il governo tedesco, da T. Henze e R. Kanitz, in qualità di agenti;
- per il governo austriaco, da G. Eberhard, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da M. Wasmeier e M. Owsiany-Hornung, in qualità di agenti,

sentite le conclusioni dell'avvocato generale, presentate all'udienza del 5 luglio 2017,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 Le domande di pronuncia pregiudiziale vertono sull'interpretazione dell'articolo 168, lettera a), dell'articolo 178, lettera a), e dell'articolo 226, punto 5, della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (GU 2006, L 347, pag. 1; in prosieguo: la «direttiva IVA»).

2 Tali domande sono state proposte nell'ambito di controversie tra, da una parte, il sig. Rochus Geissel, in qualità di liquidatore della RGEX GmbH i.L., e il Finanzamt Neuss (amministrazione finanziaria di Neuss, Germania) e, dall'altra, il Finanzamt Bergisch Gladbach (amministrazione finanziaria di Bergisch Gladbach, Germania) e il sig. Igor Butin, aventi ad oggetto il rifiuto di tali amministrazioni finanziarie di concedere la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta a monte sulla base di fatture recanti l'indicazione dell'indirizzo dove il soggetto che ha emesso le medesime è raggiungibile per posta ma presso il quale non esercita alcuna attività economica.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 168 della direttiva IVA così dispone:

«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;

(...)».

4 Ai sensi dell'articolo 178 di tale direttiva:

«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;

(...)».

5 L'articolo 220 di detta direttiva prevede quanto segue:

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

(...)».

6 L'articolo 226 della direttiva IVA enuncia quanto segue:

«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:

(...)

5) il nome e l'indirizzo completo del soggetto passivo e dell'acquirente o del destinatario;

(...)».

7 L'articolo 1 della tredicesima direttiva 86/560/CEE del Consiglio, del 17 novembre 1986, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari – Modalità di rimborso dell'imposta sul valore aggiunto ai soggetti passivi non residenti nel territorio della Comunità (GU 1986, L 326, pag. 40), prevede che, ai fini di tale direttiva, si intende per «soggetto passivo non residente nel territorio della Comunità» il soggetto di cui all'articolo 4, paragrafo 1, 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 1977, L 145, pag. 1), che, nel corso del periodo previsto dall'articolo 3, paragrafo 1, della tredicesima direttiva 86/560, non ha avuto in tale territorio né la sede della propria attività economica né un centro di attività stabile a partire dal quale sono svolte le operazioni, né, in mancanza di detta sede o di detto centro di attività stabile, il proprio domicilio o la propria residenza abituale e che, nel corso del medesimo periodo, non ha effettuato alcuna cessione di beni o prestazione di servizi che si consideri localizzata nello Stato membro previsto all'articolo 2 di tale direttiva, salvo talune eccezioni.

Normativa tedesca

8 L'articolo 14 dell'Umsatzsteuergesetz (legge relativa all'imposta sulla cifra d'affari), nella sua versione applicabile ai fatti di cui al procedimento principale (in prosieguo: l'«UStG»), prevede quanto segue:

«1. Costituisce una fattura qualsiasi documento emesso per regolare una cessione o altra prestazione, indipendentemente da come tale documento viene definito in commercio. Devono essere garantite l'autenticità della provenienza della fattura, l'integrità del suo contenuto e la sua leggibilità. L'autenticità della provenienza significa la certezza dell'identità del soggetto che emette la fattura (...)

(...)

4. La fattura deve obbligatoriamente contenere i seguenti elementi:

1) il nome e l'indirizzo completo dell'operatore che effettua la prestazione e del destinatario della stessa, (...)

(...)».

9 L'articolo 15 dell'UStG, al suo paragrafo 1, così prevede:

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

1. l'imposta dovuta per legge per cessioni di beni e prestazioni di servizi eseguite da un altro operatore per la sua impresa. L'esercizio del diritto alla detrazione presuppone che l'imprenditore sia in possesso di una fattura redatta ai sensi degli articoli 14 e 14a [dell'UStG] (...)

(...)».

10 Affinché le condizioni dell'articolo 14, paragrafo 4, primo periodo, punto 1, dell'UStG, siano soddisfatte è sufficiente, conformemente all'articolo 31, paragrafo 2, dell'Umsatzsteuer-Durchführungsverordnung (regolamento di attuazione relativo all'imposta sulla cifra d'affari), che il nome e l'indirizzo tanto dell'impresa fornitrice che del destinatario delle prestazioni possano essere inequivocabilmente determinati sulla base delle indicazioni presenti in fattura.

11 L'articolo 163 dell'Abgabenordnung (codice tributario tedesco; in prosieguo: l'«AO»), rubricato «Fissazione derogatoria dell'imposta per ragioni di equità» così dispone:

«Qualora la riscossione delle imposte dovesse risultare iniqua nel singolo caso specifico, le imposte possono essere liquidate in misura inferiore ed i singoli elementi di reddito, che comportano un aumento d'imposta, possono non essere considerati nella liquidazione. Con l'accordo del soggetto passivo è possibile ammettere, per quel che riguarda l'imposta sui redditi, che taluni importi imponibili, se aumentano l'imposta, saranno presi in considerazione solo successivamente, mentre gli importi che diminuiscono l'imposta saranno presi in considerazione già in una fase iniziale. La decisione relativa a una fissazione derogatoria può essere connessa alla determinazione dell'imposta».

12 L'articolo 227 dell'AO prevede quanto segue:

«Le autorità finanziarie possono rimettere in tutto o in parte i crediti derivanti dall'obbligazione tributaria, se la riscossione risulta non equa secondo le circostanze del singolo caso; per gli stessi presupposti possono rimborsare o compensare gli importi già versati».

Procedimenti principali e questioni pregiudiziali

Causa C-374/16

13 La RGEX è una società a responsabilità limitata che, nel corso del 2008, anno su cui verte il procedimento principale, svolgeva l'attività di commercio di autoveicoli. Costituita nel mese di dicembre 2007, tale società si trova in liquidazione dal 2015. Il sig. Geissel, socio unico e amministratore di detta società, la rappresenta ora in qualità di liquidatore.

14 Nella sua dichiarazione IVA per il 2008, la RGEX ha indicato, in particolare, cessioni intracomunitarie di veicoli esenti da imposta e un importo a titolo di imposte assolte a monte pari a EUR 1 985 443,42 relativo a 122 veicoli acquistati dalla EXTEL GmbH.

15 L'amministrazione finanziaria di Nessus non ha accolto la dichiarazione della RGEX e, con avviso di accertamento del 31 agosto 2010, ha quantificato l'IVA dovuta per il 2008 sulla scorta delle risultanze di due specifiche verifiche in materia di IVA. Tale amministrazione ha ritenuto che le cessioni di autoveicoli verso la Spagna, dichiarate esenti da imposta, fossero imponibili dal momento che i veicoli di cui trattasi non erano stati trasportati in Spagna ma erano stati commercializzati in Germania. L'amministrazione in parola ha altresì considerato che le imposte assolute a monte sulla base di fatture emesse dalla EXTEL non erano detraibili poiché quest'ultima era una «società di comodo» priva di una sede presso l'indirizzo indicato sulle sue fatture.

16 Dopo avere contestato senza successo tale avviso, la RGEX ha adito il Finanzgericht Düsseldorf (tribunale tributario di Düsseldorf, Germania) che ha accolto il suo ricorso nella parte relativa all'imposizione del veicolo e l'ha respinto quanto al resto come infondato.

17 Il Finanzgericht Düsseldorf (tribunale tributario di Düsseldorf) ha segnatamente rilevato che, benché la sede legale della EXTEL si trovasse effettivamente presso l'indirizzo indicato sulle fatture, si trattava tuttavia di una sede consistente in una semplice casella postale. La EXTEL sarebbe ivi raggiungibile soltanto per posta. Tale società non eserciterebbe alcuna attività commerciale a tale indirizzo.

18 Tale giudice ha disatteso gli argomenti riguardanti l'asserito legittimo affidamento della RGEX quanto alla veridicità dell'indirizzo indicato sulle fatture emesse dalla EXTEL. Il principio di tutela del legittimo affidamento potrebbe essere preso in considerazione non in sede di determinazione dell'imposta, ma, se del caso, esclusivamente nell'ambito di una misura equitativa ai sensi degli articoli 163 e 227 dell'AO.

19 Il sig. Geissel, in qualità di liquidatore della RGEX, ha impugnato la pronuncia del Finanzgericht Düsseldorf (tribunale tributario di Düsseldorf) dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), facendo valere che l'«indirizzo», ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 4, primo periodo, punto 1, dell'UStG e dell'articolo 226, punto 5, della direttiva IVA, ha la funzione di identificare il soggetto che emette la fattura e presuppone unicamente la possibilità di essere raggiungibile per posta.

20 Il giudice del rinvio sottolinea che, ai sensi del diritto nazionale, la RGEX non può beneficiare della detrazione richiesta dell'imposta assolta a monte sulla base delle fatture emesse dalla EXTEL, dal momento che quest'ultima non esercita alcuna attività economica propria all'indirizzo riportato sulle sue fatture. Infatti, in una decisione resa in un procedimento parallelo, il giudice del rinvio avrebbe dichiarato che l'«indirizzo completo», ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 4, primo periodo, punto 1, dell'UStG, presuppone che l'imprenditore vi eserciti le sue attività economiche. Se è vero che, ai sensi di un'istruzione amministrativa di diritto nazionale, per l'amministrazione finanziaria sarebbe sufficiente che la casella postale o il codice postale CEDEX «siano indicati in luogo dell'indirizzo», un'istruzione di tal genere non vincolerebbe tuttavia il giudice.

21 In tali circostanze, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se una fattura necessaria ai fini dell'esercizio del diritto a detrazione ai sensi dell'articolo 168, lettera a), in combinato disposto con l'articolo 178, lettera a), della direttiva [IVA], contenga l'«indirizzo completo» ai sensi dell'articolo 226, punto 5, della medesima direttiva, quando l'impresa fornitrice indica, nella fattura da essa emessa a fronte delle prestazioni, un indirizzo presso il quale essa è raggiungibile per posta ma in cui non svolge alcuna attività economica.

2) Se l'articolo 168, lettera a), in combinato disposto con l'articolo 178, lettera a), della direttiva

[IVA], osti, alla luce dell'esigenza di effettività, a una prassi nazionale che tiene conto della buona fede riposta dal destinatario della prestazione riguardo al soddisfacimento delle condizioni per la detrazione solo al di fuori del procedimento di accertamento dell'imposta nell'ambito di un separato procedimento secondo equità. Se sia possibile richiamare al riguardo l'articolo 168, lettera a), in combinato disposto con l'articolo 178, lettera a), della direttiva [IVA]».

Causa C-375/16

22 Durante gli anni dal 2009 al 2011, il sig. Butin, che gestisce un'attività di commercio di autoveicoli in Germania, ha presentato, ai fini della detrazione dell'IVA a monte, fatture riguardanti un certo numero di autoveicoli acquistati dall'impresa Z e destinati alla rivendita. I veicoli erano consegnati al sig. Butin o ai suoi dipendenti in parte nel luogo in cui Z deteneva la propria sede sociale, sebbene Z non gestisse un'attività commerciale a tale indirizzo, e in parte in luoghi pubblici, quali, ad esempio, stazioni ferroviarie.

23 Nel corso di una verifica fiscale condotta a carico del sig. Butin, l'amministrazione finanziaria di Bergisch Gladbach è pervenuta alla conclusione che gli importi dell'imposta assolti a monte sulle fatture emesse dalla Z non potevano essere portati in detrazione, poiché l'indirizzo del fornitore indicato dalla Z su dette fatture era inesatto. È stato constatato che tale indirizzo serviva solamente come «casella postale» e che Z non aveva un centro di attività stabile in Germania.

24 Il 13 settembre 2013 detta amministrazione finanziaria ha inviato avvisi di accertamento IVA modificati per il periodo compreso tra il 2009 e il 2011. Con decisione del 1° ottobre 2013, essa respingeva la domanda del sig. Butin volta a ottenere una modifica del calcolo dell'imposta per ragioni di equità ai sensi dell'articolo 163 dell'AO.

25 Il Finanzgericht Köln (tribunale tributario di Colonia, Germania) ha accolto il ricorso del sig. Butin, con il quale quest'ultimo ha contestato l'accertamento effettuato dall'amministrazione finanziaria di Bergisch Gladbach. Secondo tale giudice, l'«indirizzo», ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 4, primo periodo, punto 1, dell'UStG, non richiede che vengano ivi svolte attività economiche. Inoltre, lo stesso ha considerato che occorre accogliere il ricorso quanto alla domanda subordinata relativa alla modifica del calcolo dell'imposta per ragioni di equità. Il sig. Butin, a suo avviso, ha fatto tutto ciò che ci si poteva ragionevolmente attendere dallo stesso per verificare lo status di imprenditore della Z e la veridicità delle indicazioni presenti nelle fatture emesse da tale impresa.

26 L'amministrazione finanziaria di Bergisch Gladbach ha impugnato la pronuncia del Finanzgericht Köln (tribunale tributario di Colonia) dinanzi al Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale). Essa deduce, in particolare, che le fatture emesse dalla Z non recano, contrariamente a quanto asserito dal sig. Butin, l'indirizzo presso il quale tale società eserciterebbe le sue attività commerciali, e considerato che il sig. Butin non avrebbe fatto tutto ciò che ci si poteva ragionevolmente attendere dallo stesso per assicurarsi della veridicità delle indicazioni riportate su tali fatture, la concessione della detrazione dell'imposta assolta a monte nell'ambito della procedura per equità non doveva essere accordata.

27 In tali circostanze, il Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 226, punto 5, della direttiva [IVA] presupponga l'indicazione di un recapito del soggetto passivo presso il quale esso svolga le proprie attività economiche.

2) In caso di risposta negativa alla prima questione:

- a) Se, ai fini dell'indicazione dell'indirizzo ai sensi dell'articolo 226, punto 5, della direttiva IVA sia sufficiente un recapito di casella postale.
- b) Quale recapito debba indicare in fattura un soggetto passivo che gestisca un'impresa (per esempio per la vendita su Internet), ma non disponga di locali commerciali.
- 3) Se, in assenza dei requisiti formali per l'emissione delle fatture specificati all'articolo 226 della direttiva IVA, sia già sufficiente, ai fini della concessione della detrazione dell'imposta versata a monte, l'insussistenza di evasione fiscale ovvero che il soggetto passivo non fosse al corrente di una frode né potesse esserlo, o se il principio del legittimo affidamento presupponga, in questo caso, che il soggetto passivo abbia fatto tutto quanto possa essergli ragionevolmente richiesto per verificare la veridicità delle indicazioni sulle fatture».

Procedimento dinanzi alla Corte

28 Con ordinanza del presidente della Corte del 22 luglio 2016, le cause C-374/16 e C-375/16 sono state riunite ai fini della fase scritta e orale e della sentenza.

Sulle questioni pregiudiziali

Sulla prima questione nella causa C-374/16 e sulla prima e seconda questione nella causa C-375/16

29 Con la prima questione nella causa C-374/16 e con la prima e la seconda questione nella causa C-375/16, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 168, lettera a), e l'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 226, punto 5, di tale direttiva, debbano essere interpretati nel senso che gli stessi ostano a una normativa nazionale, quale quella di cui trattasi nei procedimenti principali, che subordina l'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA assolta a monte all'indicazione sulla fattura dell'indirizzo del luogo in cui il soggetto che emette quest'ultima esercita la sua attività economica.

30 In via preliminare, occorre rammentare che, ai sensi dell'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA, per poter esercitare il diritto a detrazione il soggetto passivo deve disporre di una fattura redatta conformemente agli articoli da 220 a 236 e da 238 a 240 di tale direttiva.

31 L'articolo 226 di detta direttiva elenca le indicazioni che devono comparire su una fattura siffatta. Il punto 5 di tale articolo prevede in particolare l'obbligo di indicare il nome e l'indirizzo completo del soggetto passivo e dell'acquirente o del destinatario.

32 Secondo la giurisprudenza della Corte, ai fini dell'interpretazione di una disposizione di diritto dell'Unione, si deve tener conto non soltanto del tenore letterale della stessa, ma anche del suo contesto e degli scopi perseguiti dalla normativa di cui essa fa parte (v., in tal senso, sentenze del 3 dicembre 2009, *Yaesu Europe*, C-433/08, EU:C:2009:750, punto 24, e del 6 luglio 2017, *Air Berlin*, C-290/16, EU:C:2017:523, punto 22).

33 In primo luogo, quanto alla formulazione dell'articolo 226, punto 5, della direttiva IVA, occorre osservare che questa varia nelle diverse versioni linguistiche di tale disposizione. Talune delle versioni linguistiche di detta disposizione, come le versioni in lingua spagnola, inglese, francese o lettone, si riferiscono, rispettivamente al «nombre completo y la dirección», a «the full name and address», al «nom complet et l'adresse» o a «pilns v?rds vai nosaukums un adrese», mentre altre versioni, precisamente le versioni in lingua tedesca o italiana, prevedono l'obbligo di indicare il «vollständigen Namen und die vollständige Anschrift» o il «nome e l'indirizzo completo».

34 Tuttavia, l'assenza o la presenza dell'aggettivo «completo» nella formulazione di tale requisito non fornisce indicazioni quanto alla questione se l'indirizzo, riportato sulla fattura, debba corrispondere al luogo in cui il soggetto che emette la medesima esercita la sua attività economica.

35 Inoltre, va rilevato che il significato comune del termine «indirizzo» ha un'ampia portata. Come sottolineato dall'avvocato generale al paragrafo 36 delle sue conclusioni, l'accezione usuale di tale termine include ogni tipologia di indirizzo, compresa una semplice casella postale, a condizione che il soggetto possa essere ivi contattato.

36 Inoltre, l'articolo 226 della direttiva IVA precisa che, salvo le disposizioni speciali previste dalla direttiva medesima, soltanto le indicazioni contenute in tale articolo devono figurare obbligatoriamente, ai fini dell'IVA, nelle fatture emesse a norma dell'articolo 220 di tale direttiva (v., in tal senso, sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, punto 25).

37 Ne discende che gli obblighi attinenti alle indicazioni in parola devono essere oggetto di un'interpretazione restrittiva secondo cui non è possibile per gli Stati membri prevedere obblighi più stringenti di quelli derivanti dalla direttiva IVA.

38 Pertanto, agli Stati membri non è consentito subordinare l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA al rispetto di condizioni riguardanti il contenuto delle fatture che non siano espressamente previste dalle disposizioni della direttiva IVA (sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, punto 25).

39 In secondo luogo, quanto al contesto in cui si inserisce l'articolo 226 della direttiva IVA, occorre rammentare che il diritto a detrazione dell'IVA non può, in linea di principio, essere limitato (v., in tal senso, sentenza del 15 settembre 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, punto 37).

40 A tale riguardo, la Corte ha dichiarato che il possesso di una fattura contenente le indicazioni previste all'articolo 226 di tale direttiva costituisce una condizione formale del diritto a detrazione dell'IVA. Orbene, la detrazione dell'IVA a monte deve essere accordata se le condizioni sostanziali sono soddisfatte, sebbene i soggetti passivi non si siano attenuti a talune condizioni formali (v., in tal senso, sentenza del 15 settembre 2016, Senatex, C?518/14, EU:C:2016:691, punto 38 e giurisprudenza citata). Ne risulta che le modalità di indicazione dell'indirizzo del soggetto che emette la fattura non possono costituire una condizione essenziale ai fini della detrazione dell'IVA.

41 In terzo luogo, quanto all'interpretazione teleologica dell'articolo 226 della direttiva IVA, l'obiettivo delle indicazioni che devono obbligatoriamente figurare su una fattura è quello di consentire alle amministrazioni finanziarie di verificare il pagamento dell'imposta dovuta e, se del caso, la sussistenza del diritto a detrazione dell'IVA (v., in tal senso, sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C?516/14, EU:C:2016:690, punto 27).

42 A tal fine, come rilevato, in sostanza, dall'avvocato generale ai paragrafi 40 e 41 delle sue conclusioni, l'indicazione dell'indirizzo, del nome e del numero di identificazione IVA del soggetto che emette la fattura mira a permettere di stabilire un collegamento tra una determinata transazione economica e uno specifico operatore economico, l'emittente della fattura. L'identificazione del soggetto che emette la fattura consente all'amministrazione finanziaria di verificare se l'importo dell'IVA all'origine della detrazione sia stato dichiarato e versato. Una tale identificazione permette anche al soggetto passivo di verificare se l'emittente della fattura in questione sia un soggetto passivo ai fini dell'applicazione delle disposizioni in materia di IVA.

43 A tal riguardo, è necessario rilevare che il numero d'identificazione IVA del fornitore di beni o di servizi costituisce l'informazione essenziale nell'ambito di detta individuazione. Tale numero è facilmente disponibile e verificabile da parte dell'amministrazione.

44 Inoltre, come rilevato dall'avvocato generale al paragrafo 43 delle sue conclusioni, al fine di ottenere un numero d'identificazione IVA, le imprese devono seguire una procedura di registrazione nel corso della quale esse sono chiamate a presentare un modulo di registrazione ai fini dell'IVA, unitamente a documentazione di supporto.

45 Ne discende che l'indicazione dell'indirizzo del soggetto che emette la fattura, congiuntamente al suo nome e al suo numero d'identificazione IVA, ha come obiettivo di individuare il medesimo e di consentire così all'amministrazione finanziaria di effettuare i controlli indicati al punto 41 della presente sentenza.

46 In tale contesto, è altresì necessario sottolineare che la Corte ha riconosciuto che il sistema delle detrazioni è inteso a esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche (v., in particolare, sentenze del 22 ottobre 2015, Sveda, C-126/14, EU:C:2015:712, punto 17, e del 14 giugno 2017, Compass Contract Services, C-38/16, EU:C:2017:454, punto 34). Orbene, per raggiungere gli obiettivi di detto sistema, non è necessario prevedere l'obbligo di indicare l'indirizzo del luogo in cui il soggetto che emette la fattura esercita la sua attività economica.

47 Inoltre, siffatta interpretazione è confermata dalla sentenza del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719), in cui la Corte ha dichiarato che era possibile detrarre l'IVA a monte sulla base di fatture emesse da una società che è stata considerata dal giudice nazionale come un soggetto inesistente. Sebbene il giudice nazionale avesse constatato lo stato fatiscente dell'immobile designato da tale società come sua sede legale, la Corte ha dichiarato che il fatto che nessuna attività economica poteva essere esercitata presso la sede di detta società non escludeva che tale attività potesse essere svolta in luoghi diversi dalla sede sociale (v., in tal senso, sentenza del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punto 35), in particolare, in caso di esercizio delle attività in forma dematerializzata, mediante l'utilizzo di nuove tecnologie informatiche.

48 Inoltre, contrariamente a quanto sostenuto dai governi tedesco e austriaco, il fatto che, ai fini del diritto alla detrazione dell'IVA, non è richiesto che le attività economiche del soggetto passivo siano esercitate all'indirizzo indicato nella fattura emessa dallo stesso, non è inficiato dalle dichiarazioni della Corte nella sentenza del 28 giugno 2007, Planzer Luxembourg (C-73/06, EU:C:2007:397). L'analisi della portata dei termini «sede dell'attività economica» e «centro di attività stabile» ai fini della tredicesima direttiva 86/560 non è rilevante per stabilire il significato della nozione di «indirizzo» di cui all'articolo 226, punto 5, della direttiva IVA.

49 Ne emerge che, per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA da parte del destinatario dei beni o dei servizi, non è richiesto che le attività economiche del fornitore siano esercitate all'indirizzo indicato nella fattura emessa da quest'ultimo.

50 Occorre, pertanto, rispondere alla prima questione nella causa C-374/16 e alla prima e alla seconda questione nella causa C-375/16 dichiarando che l'articolo 168, lettera a), e l'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA, in combinato disposto con l'articolo 226, punto 5, di tale direttiva, devono essere interpretati nel senso che gli stessi ostano a una normativa nazionale, quale quella di cui trattasi nei procedimenti principali, che subordina l'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA assolta a monte all'indicazione sulla fattura dell'indirizzo del luogo in cui il soggetto che emette quest'ultima esercita la sua attività economica.

Sulla seconda questione nella causa C-374/16 e sulla terza questione nella causa C-375/16

51 Tenuto conto della risposta data alla prima questione nella causa C-374/16 e alla prima e alla seconda questione nella causa C-375/16, non occorre rispondere alla seconda questione nella causa C-374/16 e alla terza questione nella causa C-375/16.

Sulle spese

52 Nei confronti delle parti nei procedimenti principali 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 (Quinta Sezione) dichiara:

L'articolo 168, lettera a) e l'articolo 178, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in combinato disposto con l'articolo 226, punto 5, di tale direttiva, devono essere interpretati nel senso che gli stessi ostano a una normativa nazionale, quale quella di cui trattasi nei procedimenti principali, che subordina l'esercizio del diritto di detrazione dell'imposta sul valore aggiunto assolta a monte all'indicazione sulla fattura dell'indirizzo del luogo in cui il soggetto che emette quest'ultima esercita la sua attività economica.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.