

Downloaded via the EU tax law app / web

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

24 novembre 2022 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articoli 167 e 168 – Diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte – Principio del divieto di frode – Catena di cessioni – Diniego del diritto a detrazione in caso di evasione – Soggetto passivo – Secondo acquirente di un bene – Evasione relativa a una parte dell'IVA dovuta all'atto del primo acquisto – Portata del diniego del diritto a detrazione»

Nella causa C-596/21,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Finanzgericht Nürnberg (Tribunale tributario di Norimberga, Germania), con decisione del 21 settembre 2021, pervenuta in cancelleria il 28 settembre 2021, nel procedimento

A

contro

Finanzamt M,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da E. Regan, presidente di sezione, D. Gratsias (relatore), M. Ilešič, I. Jarukaitis e Z. Csehi, giudici,

avvocato generale: P. Pikamäe

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il governo tedesco, da J. Möller e R. Kanitz, in qualità di agenti;
- per il governo ceco, da O. Serdula, M. Smolek e J. Vlášil, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da R. Pethke e V. Uher, in qualità di agenti,

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

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione degli articoli 167, 168 e 178 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), come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010 (GU 2010, L 189, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva 2006/112»).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra A e il Finanzamt M (Ufficio dei tributi M, Germania; in prosieguo: l'«amministrazione tributaria») relativamente a un diniego del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta a monte a fronte dell'acquisto di un veicolo effettuato nel corso dell'esercizio 2011.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 2, lettera c), della direttiva 2006/112, contenuto nel capo 1, intitolato «Cessioni di beni», del titolo IV della stessa, a sua volta intitolato «Operazioni imponibili», il trasferimento di un bene effettuato in virtù di un contratto di commissione per l'acquisto o per la vendita è considerato una cessione di beni.

4 L'articolo 167 di tale direttiva, che figura nel capo 1, intitolato «Origine e portata del diritto a detrazione», del titolo X della stessa, intitolato «Detrazioni», prevede quanto segue:

«Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».

5 L'articolo 168 di detta direttiva, contenuto nel medesimo capo 1, 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;

(...)».

6 Ai sensi dell'articolo 178 della medesima direttiva, che figura nel capo 4, intitolato «Modalità di esercizio del diritto a detrazione», di detto titolo X:

«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 al titolo XI, capo 3, sezioni da 3 a 6;

(...)».

7 L'articolo 203 della direttiva 2006/112, contenuto nel capo 1, intitolato «Obbligo di pagamento», del titolo XI di tale direttiva, a sua volta intitolato «Obblighi dei soggetti passivi e di alcune persone non soggetti passivi», prevede quanto segue:

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

8 L'articolo 273 della citata direttiva, che figura nel capo 7, intitolato «Disposizioni varie», del titolo XI della medesima direttiva, è così formulato:

«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».

Diritto tedesco

9 L'articolo 3, paragrafo 3, dello Umsatzsteuergesetz (legge tedesca in materia di imposta sulla cifra d'affari; in prosieguo: lo «UStG») stabilisce quanto segue:

«In un'operazione su commissione [articolo 383 dello Handelsgesetzbuch (codice tedesco del commercio)] ha luogo una cessione tra committente e commissionario. Nella commissione alla vendita si considera acquirente il commissionario, e nella commissione all'acquisto il committente».

10 L'articolo 15, paragrafo 1, dello UStG, nella versione applicabile all'epoca dei fatti di cui trattasi nel procedimento principale, così dispone:

«L'imprenditore può detrarre le seguenti imposte assolute a monte:

1) l'imposta dovuta per legge per cessioni e altre prestazioni di servizi effettuate da un altro imprenditore a favore della sua impresa. L'esercizio del diritto a detrazione richiede che l'imprenditore sia in possesso di una fattura emessa ai sensi degli articoli 14 e 14 a. (...)».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

11 Nel corso del 2011 A, commerciante e ricorrente nel procedimento principale, ha acquistato da C, che asseriva di essere W, un autoveicolo usato per la sua impresa (in prosieguo: l'«autoveicolo controverso»). W sapeva che C si faceva passare per lui e vi acconsentiva. C ha fatturato nei confronti di W l'importo di EUR 52 100,84, oltre a EUR 9 899,16 di IVA, per la cessione dell'autoveicolo controverso, mentre W ha, successivamente, fatturato nei confronti del ricorrente nel procedimento principale l'importo di EUR 64 705,88, oltre a EUR 12 294,12 a titolo di IVA. W ha consegnato tale fattura a C, il quale, a sua volta, l'ha trasmessa al ricorrente nel procedimento principale.

12 A ha corrisposto a C l'importo totale di EUR 77 000, composto da EUR 64 705,88 a titolo di valore del bene e da EUR 12 294,12 a titolo della relativa IVA. C ha trattenuto per sé la totalità di tali importi. Nella propria contabilità e nelle proprie dichiarazioni fiscali C ha indicato un prezzo di vendita dell'importo di EUR 52 100,84, oltre a EUR 9 899,16 di IVA, come riportato sulla fattura dallo stesso emessa nei confronti di W. Di conseguenza, C si è limitato a riversare l'imposta riscossa in relazione a quest'ultimo importo, ossia EUR 9 899,16. W, da parte sua, non ha riportato l'operazione né nella propria contabilità né nelle proprie dichiarazioni fiscali e non ha, quindi, pagato alcuna imposta a tale titolo.

13 A chiede, con riguardo all'acquisto dell'autoveicolo controverso, la detrazione dell'importo di EUR 12 294,12 a titolo di IVA da lui pagata a monte. Da parte sua, l'amministrazione tributaria ritiene che A non possa esercitare il diritto a detrazione per nessun importo pagato a monte a titolo di IVA, in quanto non poteva ignorare l'evasione fiscale commessa da C.

14 Il giudice del rinvio considera che, tenuto conto del fatto che si sono verificati diversi eventi

che esso qualifica come «anomali», A avrebbe dovuto verificare l'identità della sua controparte contrattuale. Tale verifica gli avrebbe consentito di constatare, da un lato, che C aveva deliberatamente dissimulato la propria identità, il che non poteva avere altro scopo se non quello di evadere l'IVA dovuta a titolo della vendita dell'autoveicolo controverso, e, dall'altro, che W non intendeva adempiere i propri obblighi fiscali.

15 Secondo il giudice del rinvio, i presupposti previsti all'articolo 15, paragrafo 1, prima frase, punto 1, dello UStG, relativi alla detrazione dell'IVA assolta a monte, sono soddisfatti per quanto riguarda l'importo di EUR 12 294,12 riportato, a titolo di IVA, sulla fattura emessa da W nei confronti di A. Il consenso di W alle condotte di C farebbe sì che questi due soggetti siano legati da una commissione alla vendita atipica, nel senso che il committente, vale a dire C, è anche l'agente di W, che è il commissionario. Si deve quindi ritenere che C abbia, in un primo tempo, ceduto il veicolo controverso a W e che W abbia, in un secondo tempo, ceduto tale veicolo ad A.

16 Il giudice del rinvio rileva che, secondo la giurisprudenza del Bundesfinanzhof (Corte tributaria federale, Germania), ad A potrebbe essere negata la detrazione dell'importo di EUR 12 294,12 benché, in primo luogo, l'importo dell'evasione dell'IVA commessa da C fosse pari solo a EUR 2 394,96 e, in secondo luogo, la differenza tra l'imposta effettivamente pagata e l'imposta dovuta se le operazioni si fossero svolte regolarmente ammonti proprio a quest'ultimo importo.

17 Il giudice del rinvio ritiene, tuttavia, che la detrazione dell'IVA assolta a monte possa essere negata solo nei limiti in cui essa risulti necessaria per compensare la perdita di gettito fiscale causata dal comportamento fraudolento. Ciò posto, il giudice del rinvio osserva altresì che, secondo l'ordinanza del 14 aprile 2021, Finanzamt Wilmersdorf (C-108/20, EU:C:2021:266, punto 35), il diniego del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte prescinde dalla questione se il soggetto coinvolto in un'evasione fiscale ne abbia tratto un vantaggio fiscale o economico, ma mira a ostacolare le operazioni fraudolente, privando di sbocco i beni e i servizi oggetto di un'operazione che si iscriveva in un'evasione.

18 In tali circostanze, il giudice del rinvio propende per una limitazione del diniego del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte al danno tributario subito dallo Stato. Tale danno dovrebbe essere calcolato confrontando l'importo dell'imposta dovuta per legge per l'insieme delle prestazioni con l'importo dell'imposta effettivamente pagata. Secondo tale approccio, A avrebbe diritto di detrarre l'importo di EUR 9 899,16 in ragione dell'imposta che ha assolto a monte. Dovrebbe essergli negata solo la detrazione dell'eccedenza, ossia dell'importo di EUR 2 394,96 corrispondente al danno tributario subito dallo Stato.

19 In tale contesto, il Finanzgericht Nürnberg (Tribunale tributario di Norimberga, Germania) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se possa essere negata al secondo acquirente di un bene la detrazione dell'imposta assolta a monte all'atto dell'acquisto, in quanto egli doveva sapere che l'originario venditore aveva evaso l'IVA in occasione della prima cessione, sebbene anche il primo acquirente fosse a conoscenza di detta circostanza.

2) In caso di risposta affermativa alla prima questione: se il mancato riconoscimento della detrazione al secondo acquirente sia limitato, quanto all'importo, al mancato introito tributario conseguente all'evasione.

3) In caso di risposta affermativa alla seconda questione: se il mancato introito tributario venga calcolato

a) mediante una comparazione tra l'imposta dovuta per legge nella catena di prestazioni e

l'imposta effettivamente accertata,

b) mediante una comparazione tra l'imposta dovuta per legge nella catena di prestazioni e l'imposta effettivamente pagata o

c) in quale altro modo».

Sulle questioni pregiudiziali

Osservazioni preliminari

20 Sebbene il giudice del rinvio, nella formulazione delle sue tre questioni, non abbia indicato alcuna disposizione specifica della direttiva 2006/112, né alcun principio generale del diritto, risulta tuttavia dalla sua domanda che i quesiti di tale giudice riguardano l'interpretazione degli articoli 167 e 168 della direttiva in parola, letti alla luce del principio del divieto di frode, il quale è un principio generale del diritto dell'Unione (v., in tal senso, sentenza del 29 aprile 2021, Granarolo, C?617/19, EU:C:2021:338, punto 63).

21 A tal riguardo, occorre anzitutto ricordare che il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o assolta a monte per i beni acquistati e per i servizi ricevuti, utilizzati ai fini di un'attività imponibile, costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA. Il diritto a detrazione previsto dagli articoli 167 e seguenti della direttiva 2006/112 costituisce, quindi, parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni nel caso in cui i requisiti o le condizioni tanto sostanziali quanto formali a cui tale diritto è subordinato siano rispettati dai soggetti passivi che intendano esercitarlo (v., in tal senso, sentenza dell'11 novembre 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punto 31).

22 In particolare, il regime delle detrazioni mira a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, a loro volta soggette all'IVA (sentenza del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, C?80/11 e C?142/11, EU:C:2012:373, punto 39).

23 Inoltre, è irrilevante, ai fini del diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA pagata a monte, stabilire se l'IVA dovuta sulle operazioni di vendita precedenti o successive riguardanti i beni interessati sia stata versata o meno all'Erario. Infatti, l'IVA si applica a qualsiasi operazione di produzione o di distribuzione, detratta l'imposta gravante direttamente sul costo dei diversi elementi costitutivi del prezzo (sentenza del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, C?80/11 e C?142/11, EU:C:2012:373, punto 40).

24 Ciò posto, la lotta contro evasioni, elusioni ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla direttiva 2006/112, sicché i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto dell'Unione. Spetta dunque alle autorità e ai giudici nazionali negare il beneficio del diritto a detrazione se è dimostrato, alla luce di elementi obiettivi, che tale diritto viene invocato in modo fraudolento o abusivo (ordinanza del 14 aprile 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punto 21, e sentenza dell'11 novembre 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punto 45 nonché giurisprudenza ivi citata).

25 Il beneficio del diritto a detrazione deve essere negato non solamente quando un'evasione sia commessa dal soggetto passivo stesso, ma anche qualora si dimostri che il soggetto passivo, al quale sono stati ceduti i beni o prestati i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con l'acquisto di tali beni e servizi, partecipava ad

un'operazione che si iscriveva in un'evasione all'IVA, o perlomeno la agevolava. Infatti, un soggetto passivo siffatto deve essere considerato, ai fini della direttiva 2006/112, partecipante o agevolatore dell'evasione, e ciò indipendentemente dalla circostanza di trarre o meno beneficio dalla rivendita dei beni o dall'utilizzo dei servizi nell'ambito delle operazioni soggette a imposta da esso effettuate a valle (v., in tal senso, ordinanza del 14 aprile 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punti 22 e 23, e sentenza dell'11 novembre 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punti 46 e 47 nonché giurisprudenza ivi citata).

26 Per contro, non è compatibile con il regime del diritto a detrazione previsto dalla direttiva 2006/112 negare il citato diritto a un soggetto passivo che non sapeva e non poteva sapere che l'operazione interessata si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore, o che un'altra operazione nell'ambito della catena delle cessioni, anteriore o posteriore a quella realizzata da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell'IVA. L'istituzione di un sistema di responsabilità oggettiva andrebbe, infatti, al di là di quanto necessario per garantire i diritti dell'Erario (ordinanza del 14 aprile 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punto 25, e sentenza dell'11 novembre 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punto 49).

27 Ai sensi dell'articolo 273 della direttiva 2006/112, gli Stati membri hanno la facoltà di adottare misure al fine di assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e di evitare le evasioni. In particolare, in assenza di disposizioni del diritto dell'Unione a tale proposito, gli Stati membri sono competenti a scegliere le sanzioni che sembrano loro appropriate in caso di inosservanza delle condizioni previste dalla normativa dell'Unione per l'esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA (sentenza del 15 aprile 2021, Grupa Warzywna, C?935/19, EU:C:2021:287, punto 25).

28 È alla luce di tali considerazioni che devono essere esaminate le diverse questioni sollevate dal giudice del rinvio.

Sulla prima questione

29 Con la sua prima questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 167 e 168 della direttiva 2006/112, letti alla luce del principio del divieto di frode, debbano essere interpretati nel senso che al secondo acquirente di un bene può essere negato il beneficio della detrazione dell'IVA assolta a monte se quest'ultimo sapeva, o avrebbe dovuto sapere, che tale acquisto era collegato a un'evasione dell'IVA commessa dal venditore iniziale all'atto della prima vendita, anche qualora il primo acquirente avesse, a sua volta, conoscenza di tale evasione.

30 Come risulta dal punto 26 della presente sentenza, il semplice fatto che un soggetto passivo abbia acquistato beni o servizi quando sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con tale acquisto, partecipava a un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA, commessa a monte nella catena delle cessioni o prestazioni, è considerato, ai fini della direttiva 2006/112, come una partecipazione a detta evasione. Il solo atto positivo determinante per fondare un diniego del diritto a detrazione in una situazione siffatta è l'acquisto di detti beni o servizi. Tale acquisto agevola l'evasione, permettendo lo smercio dei prodotti di cui trattasi, ed è sufficiente a determinare il diniego del diritto alla detrazione dell'IVA assolta (v., in tal senso, ordinanza del 14 aprile 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punti 26 e 34).

31 Ne consegue che, qualora sia debitamente dimostrato che il secondo acquirente sapeva o avrebbe dovuto avere conoscenza dell'esistenza di un'evasione dell'IVA commessa dal venditore iniziale, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare nel procedimento principale, il fatto che anche il primo acquirente del bene fosse a conoscenza dell'evasione commessa dal venditore iniziale e l'abbia agevolata non osta a che al secondo acquirente possa essere negato il beneficio della detrazione dell'IVA assolta in occasione di un'operazione interessata da tale evasione o effettuata a valle di quest'ultima.

32 Occorre, quindi, rispondere alla prima questione dichiarando che gli articoli 167 e 168 della direttiva 2006/112, letti alla luce del principio del divieto di frode, devono essere interpretati nel senso che al secondo acquirente di un bene può essere negato il beneficio della detrazione dell'IVA assolta a monte, con la motivazione che egli sapeva o avrebbe dovuto avere conoscenza dell'esistenza di un'evasione dell'IVA commessa dal venditore iniziale all'atto della prima vendita, anche se il primo acquirente aveva, a sua volta, conoscenza di tale evasione.

Sulla seconda questione

33 Con la sua seconda questione il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se gli articoli 167 e 168 della direttiva 2006/112, letti alla luce del principio del divieto di frode, debbano essere interpretati nel senso che al secondo acquirente di un bene che, in una fase precedente a tale acquisto, sia stato oggetto di un'operazione fraudolenta relativa soltanto a una parte dell'IVA che lo Stato ha diritto di riscuotere può essere negato il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a titolo di tale operazione, integralmente oppure fino a concorrenza del solo importo oggetto dell'evasione commessa che ha determinato il danno tributario, se egli sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'acquisto in parola era collegato a un'evasione.

34 A tal riguardo, occorre ricordare, da un lato, che la lotta contro evasioni, elusioni ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla direttiva 2006/112, sicché i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto dell'Unione. Spetta dunque alle autorità e ai giudici nazionali negare il beneficio del diritto a detrazione se è dimostrato, alla luce di elementi obiettivi, che tale diritto viene invocato in modo fraudolento o abusivo (ordinanza del 14 aprile 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punto 21, e sentenza dell'11 novembre 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punto 45 nonché giurisprudenza ivi citata).

35 Per quanto riguarda l'evasione, secondo una giurisprudenza costante, il beneficio del diritto a detrazione deve essere negato non solamente quando un'evasione sia commessa dal soggetto passivo stesso, ma anche qualora si dimostri che il soggetto passivo, al quale sono stati ceduti i beni o prestati i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con l'acquisto di tali beni e servizi, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione all'IVA. Infatti, un soggetto passivo siffatto deve essere considerato, ai fini della direttiva 2006/112, partecipante all'evasione, e ciò indipendentemente dalla circostanza di trarre o meno beneficio dalla rivendita dei beni o dall'utilizzo dei servizi nell'ambito delle operazioni soggette a imposta da esso effettuate a valle, dal momento che in una tale situazione detto soggetto passivo collabora con gli autori dell'evasione e ne diviene complice (ordinanza del 14 aprile 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punti 22 e 23, e sentenza dell'11 novembre 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punti 46 e 47 nonché giurisprudenza ivi citata).

36 D'altro lato, occorre sottolineare che il diniego del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte dal ricorrente nel procedimento principale deve essere considerato distinto dalle sanzioni che lo Stato membro può prevedere in conformità all'articolo 273 della direttiva 2006/112.

Indubbiamente, è nell'ambito dell'applicazione delle sanzioni stabilite dagli Stati membri al fine di dissuadere da comportamenti fiscali illegittimi che le evasioni devono essere punite (v., in tal senso, sentenza del 1° luglio 2021, Tribunal Económico Administrativo Regional de Galicia, C?521/19, EU:C:2021:527, punti 26 e 38).

37 Tuttavia, in conformità al regime armonizzato dell'IVA, spetta alle autorità e ai giudici nazionali negare il beneficio del diritto a detrazione se è dimostrato, alla luce di elementi obiettivi, che tale diritto viene invocato in modo fraudolento o che il soggetto passivo, al quale sono stati ceduti o forniti i beni o i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere, se avesse effettuato le verifiche che possono essere ragionevolmente richieste a qualsiasi operatore economico, che l'operazione a cui partecipava era collegata a un'evasione (v. in tal senso, in particolare, sentenza del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, C?80/11 e C?142/11, EU:C:2012:373, punti 53, 54 e 59).

38 Poiché quindi l'ignoranza dell'esistenza di un'evasione nell'ambito di un'operazione che dia diritto a detrazione – nonostante l'effettuazione delle verifiche ragionevolmente esigibili da qualsiasi operatore economico – costituisce un presupposto sostanziale implicito del diritto a detrazione, al soggetto passivo che non soddisfa tale presupposto deve essere negato integralmente l'esercizio del diritto a detrazione (v., in tal senso, ordinanza del 14 aprile 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punti 24, 31 e 33).

39 Tale conclusione è confermata dagli obiettivi perseguiti dall'obbligo gravante sulle autorità e sui giudici nazionali di negare il diritto a detrazione quando il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione era parte di una frode. Infatti, come risulta dalla giurisprudenza della Corte, tale requisito persegue, in particolare, l'obiettivo di imporre ai soggetti passivi di assolvere le formalità che possono essere ragionevolmente richieste all'atto di qualsiasi operazione economica, al fine di assicurarsi che le operazioni da essi effettuate non li conducano a partecipare a un'evasione fiscale (v., in tal senso, ordinanza del 14 aprile 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C?108/20, EU:C:2021:266, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).

40 Orbene, un siffatto obiettivo non potrebbe essere efficacemente realizzato qualora il diniego del diritto a detrazione fosse limitato in proporzione alla sola quota delle somme versate a titolo dell'IVA dovuta corrispondente all'importo oggetto dell'evasione, in quanto, in tal modo, i soggetti passivi sarebbero indotti unicamente ad adottare le misure idonee a limitare le conseguenze di un'eventuale evasione, ma non necessariamente quelle che consentirebbero di assicurarsi che le operazioni da essi effettuate non li conducano a partecipare a un'evasione fiscale o ad agevolarla.

41 Del resto, la Corte ha già avuto occasione di dichiarare che il fatto che il soggetto passivo abbia acquistato beni o servizi quando sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con l'acquisto di tali beni o servizi, partecipava a un'operazione che si iscriveva in un'evasione commessa a monte è sufficiente per ritenere che il soggetto passivo in parola abbia partecipato a tale evasione e per privarlo del beneficio del diritto a detrazione, senza che sia nemmeno necessario dimostrare l'esistenza di un rischio di perdita di gettito fiscale (sentenza dell'11 novembre 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punto 56).

42 Occorre, quindi, rispondere alla seconda questione dichiarando che gli articoli 167 e 168 della direttiva 2006/112, letti alla luce del principio del divieto di frode, devono essere interpretati nel senso che al secondo acquirente di un bene che, in una fase precedente a tale acquisto, sia stato oggetto di un'operazione fraudolenta relativa soltanto a una parte dell'IVA che lo Stato ha diritto di riscuotere deve essere negato integralmente il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte, se egli sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'acquisto in parola era collegato a un'evasione.

Sulla terza questione

43 In considerazione della risposta fornita alla prima questione, non occorre rispondere alla terza questione.

Sulle spese

44 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 (Quinta Sezione) dichiara:

1) **Gli articoli 167 e 168 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, letti alla luce del principio del divieto di frode,**

devono essere interpretati nel senso che:

al secondo acquirente di un bene può essere negato il beneficio della detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta a monte, con la motivazione che egli sapeva o avrebbe dovuto avere conoscenza dell'esistenza di un'evasione dell'IVA commessa dal venditore iniziale all'atto della prima vendita, anche se il primo acquirente aveva, a sua volta, conoscenza di tale evasione.

2) **Gli articoli 167 e 168 della direttiva 2006/112/CE, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE, letti alla luce del principio del divieto di frode,**

devono essere interpretati nel senso che:

al secondo acquirente di un bene che, in una fase precedente a tale acquisto, sia stato oggetto di un'operazione fraudolenta relativa soltanto a una parte dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) che lo Stato ha diritto di riscuotere deve essere negato integralmente il diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte, se egli sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'acquisto in parola era collegato a un'evasione.

Firme

* Lingua processuale: il tedesco.