

**Downloaded via the EU tax law app / web**

Edizione provvisoria

CONCLUSIONI DELL'AVVOCATO GENERALE

MICHAL BOBEK

presentate il 22 maggio 2019(1)

**Causa C-329/18**

**Valsts ieņēmumu dienests**

**contro**

**SIA Altic**

[Domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dalla Augstākā tiesa (Corte Suprema, Lettonia)]

«Domanda di pronuncia pregiudiziale — Sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA) — Direttiva 2006/112/CE — Diritto alla detrazione dell'IVA — Diniego — Cessione effettuata da controparti contrattuali coinvolte in una frode fiscale — Dovere di diligenza del soggetto passivo — Pertinenza del rispetto degli obblighi settoriali da parte del soggetto passivo — Regolamento (CE) n. 178/2002 — Obbligo di tracciabilità — Regolamento (CE) n. 852/2004 — Regolamento (CE) n. 882/2004 — Registrazione degli operatori del settore alimentare»

## I. Introduzione

1. La SIA Altic ha acquistato semi di colza da altre due società e ha detratto l'imposta sul valore aggiunto (IVA) versata a monte in relazione a tali operazioni. Da una successiva ispezione effettuata dall'amministrazione tributaria lettone è emerso che tali società erano fittizie. L'amministrazione tributaria ha pertanto ritenuto che le operazioni non avessero avuto luogo e ha ordinato alla SIA Altic di versare l'IVA corrispondente. La SIA Altic ha chiesto l'annullamento di detta decisione. Sia in primo sia in secondo grado, i giudici nazionali si sono pronunciati a suo favore.

2. L'Augst?k? tiesa (Corte suprema, Lettonia), dinanzi alla quale è stato proposto un ricorso per cassazione, nutre dubbi sulla corretta interpretazione della direttiva 2006/112/CE relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (2), in combinato disposto con le disposizioni della normativa settoriale in materia di legislazione alimentare. Tali dubbi riguardano l'argomento dell'amministrazione tributaria lettone secondo cui la SIA Altic avrebbe dovuto essere a conoscenza del coinvolgimento delle sue controparti contrattuali nelle frodi in materia di IVA, in quanto, operando nel settore alimentare, era tenuta a esigere dai propri partner commerciali il rispetto degli elevati standard applicabili in quel settore, conformemente agli obblighi imposti dai regolamenti (CE) n. 178/2002 (3), (CE) n. 852/2004 (4) e (CE) n. 882/2004 (5).

3. La presente causa offre alla Corte la possibilità di affinare la sua giurisprudenza in merito ai criteri per determinare se un operatore «sapeva o avrebbe dovuto sapere» di essere coinvolto in un'operazione connessa all'evasione dell'IVA ai fini del diniego del diritto a detrazione. In particolare, si chiede alla Corte di valutare in che misura, se del caso, gli obblighi *settoriali specifici* applicabili agli operatori attivi in determinati settori, come quelli relativi alla legislazione in materia alimentare, siano pertinenti ai fini dell'accertamento *fiscale generale* per stabilire se un operatore aveva o avrebbe dovuto avere consapevolezza di essere coinvolto in un'operazione connessa all'evasione IVA.

## II. Contesto normativo

### A. Direttiva IVA

4. Ai sensi dell'articolo 168 della direttiva IVA: «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;

(...)».

5. Ai sensi dell'articolo 178: «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;

(...)».

6. L'articolo 220 della direttiva IVA dispone che «[o]gni soggetto passivo assicura che sia emessa, da lui stesso, dall'acquirente o dal destinatario o, in suo nome e per suo conto, da un terzo, una fattura nei casi seguenti:

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

(...)».

7. Ai sensi dell'articolo 226 della direttiva IVA:

«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:

(...)

4) il numero d'identificazione IVA dell'acquirente o del destinatario, di cui all'articolo 214, con il quale ha ricevuto una cessione di beni o una prestazione di servizi per la quale è debitore dell'imposta o una cessione di beni di cui all'articolo 138;

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

6) la quantità e la natura dei beni ceduti o l'entità e la natura dei servizi resi;

(...)».

8. L'articolo 273 della direttiva IVA 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».

## **B. Regolamento n. 178/2002**

9. I considerando 28 e 29 del regolamento n. 178/2002 hanno il seguente tenore letterale:

«(28) L'esperienza ha dimostrato che l'impossibilità di ricostruire il percorso compiuto da alimenti e mangimi può mettere in pericolo il funzionamento del mercato interno di tali prodotti. Occorre quindi predisporre un sistema generale per la rintracciabilità dei prodotti che abbracci il settore dei mangimi e alimentare, onde poter procedere a ritiri mirati e precisi o fornire informazioni ai consumatori o ai funzionari responsabili dei controlli, evitando così disagi più estesi e ingiustificati quando la sicurezza degli alimenti sia in pericolo.

(29) Occorre fare in modo che le imprese alimentari e del settore dei mangimi, comprese le imprese importatrici, siano in grado di individuare almeno l'azienda che ha fornito loro l'alimento, il mangime, l'animale o la sostanza che può entrare a far parte di un dato alimento o di un dato mangime, per fare in modo che la rintracciabilità possa essere garantita in ciascuna fase in caso di indagine».

10. Ai sensi dell'articolo 3 del regolamento n. 178/2002 si intende per:

«(...)

2. "impresa alimentare", ogni soggetto pubblico o privato, con o senza fini di lucro, che svolge una qualsiasi delle attività connesse ad una delle fasi di produzione, trasformazione e distribuzione degli alimenti;

3. “operatore del settore alimentare”, la persona fisica o giuridica responsabile di garantire il rispetto delle disposizioni della legislazione alimentare nell’impresa alimentare posta sotto il suo controllo;

(...)

15. “rintracciabilità”, la possibilità di ricostruire e seguire il percorso di un alimento, di un mangime, di un animale destinato alla produzione alimentare o di una sostanza destinata o atta ad entrare a far parte di un alimento o di un mangime attraverso tutte le fasi della produzione, della trasformazione e della distribuzione;

16. “fasi della produzione, della trasformazione e della distribuzione”, qualsiasi fase, importazione compresa, a partire dalla produzione primaria di un alimento inclusa fino al magazzinaggio, al trasporto, alla vendita o erogazione al consumatore finale inclusi e, ove pertinente, l’importazione, la produzione, la lavorazione, il magazzinaggio, il trasporto, la distribuzione, la vendita e l’erogazione dei mangimi;

(...)».

11. L’articolo 18 del regolamento n. 178/2002 così prevede:

«1. È disposta in tutte le fasi della produzione, della trasformazione e della distribuzione la rintracciabilità degli alimenti, dei mangimi, degli animali destinati alla produzione alimentare e di qualsiasi altra sostanza destinata o atta a entrare a far parte di un alimento o di un mangime.

2. Gli operatori del settore alimentare e dei mangimi devono essere in grado di individuare chi abbia fornito loro un alimento, un mangime, un animale destinato alla produzione alimentare o qualsiasi sostanza destinata o atta a entrare a far parte di un alimento o di un mangime.

A tal fine detti operatori devono disporre di sistemi e di procedure che consentano di mettere a disposizione delle autorità competenti, che le richiedano, le informazioni al riguardo.

3. Gli operatori del settore alimentare e dei mangimi devono disporre di sistemi e procedure per individuare le imprese alle quali hanno fornito i propri prodotti. Le informazioni al riguardo sono messe a disposizione delle autorità competenti che le richiedano.

4. Gli alimenti o i mangimi che sono immessi sul mercato della Comunità o che probabilmente lo saranno devono essere adeguatamente etichettati o identificati per agevolarne la rintracciabilità, mediante documentazione o informazioni pertinenti secondo i requisiti previsti in materia da disposizioni più specifiche.

5. Le disposizioni per l’applicazione in settori specifici del presente articolo possono essere adottate secondo la procedura di cui all’articolo 58, paragrafo 2».

### **C. Regolamento n. 852/2004**

12. L’articolo 6 del regolamento n. 852/2004 (rubricato «Controlli ufficiali, registrazione e riconoscimento») così recita:

«1. Gli operatori del settore alimentare collaborano con le autorità competenti conformemente ad altre normative comunitarie applicabili o, in mancanza, conformemente alla legislazione nazionale.

2. In particolare, ogni operatore del settore alimentare notifica all’opportuna autorità competente,

secondo le modalità prescritte dalla stessa, ciascuno stabilimento posto sotto il suo controllo che esegua una qualsiasi delle fasi di produzione, trasformazione e distribuzione di alimenti ai fini della registrazione del suddetto stabilimento.

(...)».

#### **D. Regolamento n. 882/2004**

13. L'articolo 31, paragrafo 1 del regolamento n. 882/2004 prevede che:

«a) Le autorità competenti stabiliscono le procedure che devono seguire gli operatori del settore dei mangimi e degli alimenti che chiedono la registrazione del loro stabilimento a norma del regolamento (CE) n. 852/2004, o della direttiva 95/69/CE e del futuro regolamento sull'igiene dei mangimi.

b) esse elaborano e tengono aggiornato un elenco degli operatori del settore dei mangimi e degli alimenti che sono stati registrati. Se simile elenco esiste già per altri fini, può essere anche usato ai fini del presente regolamento».

#### **III. Fatti, procedimento e questioni pregiudiziali**

14. La SIA Altic (in prosieguo: la «convenuta») ha acquistato semi di colza dalla SIA Sakorex (nei mesi di luglio e agosto 2011) e dalla SIA Ulmar (nel mese di ottobre 2011). I semi di colza sono stati debitamente ricevuti e immagazzinati presso un deposito (silo) dell'impresa SIA Vendo. La convenuta ha detratto l'IVA versata a monte in relazione a tali operazioni.

15. Da un'ispezione effettuata dal Valsts ieņēmumu dienests (Amministrazione tributaria dello Stato, Lettonia; in prosieguo: il «VID») è emerso che la SIA Sakorex e la SIA Ulmar erano società fittizie. Il VID ha ritenuto che le operazioni tra la convenuta e dette società non fossero quindi realmente avvenute e, con decisione del 14 settembre 2012, ha ingiunto alla convenuta il pagamento dell'IVA precedentemente detratta, di una sanzione pecuniaria e degli interessi di mora.

16. La convenuta ha interposto ricorso al fine di ottenere l'annullamento della suddetta decisione amministrativa. I giudici nazionali hanno accolto il ricorso in primo e secondo grado. In particolare, l'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale, Lettonia) ha dichiarato, tra l'altro, che non vi era alcun dubbio riguardo al fatto che i prodotti di cui trattasi fossero stati immagazzinati presso il silo della SIA Vendo nelle quantità e nelle date indicate nella relativa documentazione. I documenti del fascicolo e le spiegazioni fornite dalla convenuta hanno peraltro dimostrato che la stessa ha agito in buona fede. Inoltre, la natura dell'operazione non richiedeva la verifica della capacità delle altre parti di prestare il servizio, dato che il venditore aveva effettuato la consegna della merce presso il luogo di consegna pattuito nel contratto. In base al contratto firmato tra la convenuta e la SIA Vendo, quest'ultima era responsabile dell'accuratezza delle informazioni contenute nella lettera di vettura e delle relative conseguenze. Infine, il suddetto giudice ha stabilito che il VID non aveva indicato quali azioni specifiche, originate da un obbligo giuridico diretto, la convenuta avrebbe dovuto eseguire e non ha intrapreso, al fine di verificare la capacità delle sue controparti contrattuali di realizzare le consegne di prodotti. Di conseguenza, l'Administratīvā apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale) ha concluso che il materiale probatorio presentato nel caso di specie non dimostrava che la convenuta avesse agito deliberatamente per ottenere un vantaggio consistente nella detrazione dell'IVA assolta a monte.

17. Il VID ha presentato ricorso per cassazione avverso la suddetta sentenza dinanzi all'Augstākā tiesa (Corte suprema, Lettonia), il giudice del rinvio. Il VID sostiene che

l'Administrat?v? apgabaltiesa (Corte amministrativa regionale) ha commesso un errore nel ritenere che nessun atto normativo imponga l'obbligo di chiarire l'origine dei prodotti acquistati. In conformità al regolamento n. 178/2002, gli operatori del settore alimentare devono essere in grado di identificare qualsiasi sostanza destinata o atta a entrare a far parte di un alimento o di un mangime. A tal fine gli operatori devono disporre di sistemi e di procedure che consentano di mettere a disposizione delle autorità competenti, che le richiedano, le informazioni al riguardo. Pertanto, ai sensi del regolamento n. 178/2002, la convenuta era tenuta a svolgere una verifica approfondita delle sue controparti contrattuali, tenuto conto del fatto che partecipavano alla catena alimentare. La convenuta non ha verificato che le controparti contrattuali fossero registrate presso il P?rtikas un veterin?rais dienests (Agenzia per la sicurezza alimentare e veterinaria), e in tal modo non ha effettuato la benché minima verifica delle altre parti. Secondo il VID, ciò dimostra che la convenuta sapeva o avrebbe dovuto sapere che tali operazioni si iscrivevano in una frode all'IVA.

18. La convenuta sostiene che le norme richiamate dal VID non siano applicabili poiché le sementi acquistate erano destinate alla produzione di combustibili e non erano relazionate in alcun modo a nessun tipo di alimento. Non è pertanto giustificato che nei suoi confronti si applichi la normativa riguardante gli operatori del settore alimentare.

19. In tale contesto, l'Augst?k? tiesa (Corte suprema) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se l'articolo 168, lettera a), della [direttiva IVA], tenuto conto dell'obiettivo del [regolamento (CE) n. 178/2002] di garantire la sicurezza alimentare (che si consegue, tra l'altro, garantendo la rintracciabilità degli alimenti), debba essere interpretato nel senso che non osta al diniego della detrazione dell'imposta versata a monte nel caso in cui il soggetto passivo che partecipa alla catena alimentare non abbia dimostrato, nella scelta della sua controparte contrattuale, una maggiore diligenza (che va oltre le consuete pratiche commerciali) consistente, in sostanza, nell'obbligo di effettuare verifiche sulla controparte contrattuale, ma, allo stesso tempo, tale soggetto passivo abbia verificato la qualità degli alimenti, soddisfacendo in tal modo l'obiettivo del regolamento n. 178/2002.

2) Se il requisito di cui all'articolo 6 del regolamento n. 852/2004 e all'articolo 31 del regolamento n. 882/2004, relativo alla registrazione di un'impresa alimentare, interpretato alla luce dell'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112/CE, imponga l'obbligo alla parte che stipuli un contratto con tale impresa di verificarne la registrazione, e se siffatta verifica sia pertinente ai fini di determinare se tale parte sapeva o avrebbe dovuto sapere di essere coinvolta in un'operazione con una società fittizia, tenuto conto delle particolarità della citata operazione».

20. Osservazioni scritte sono state presentate dai governi lettone e spagnolo e dalla Commissione europea. Le parti interessate e la convenuta hanno partecipato all'udienza che ha avuto luogo il 6 marzo 2019.

#### IV. **Analisi**

21. Le presenti conclusioni sono strutturate come segue. Dopo alcune considerazioni preliminari (A), illustrerò la giurisprudenza relativa alla diligenza richiesta in materia di IVA nelle situazioni in cui si accerti che la frode è stata commessa dalle controparti contrattuali (B). Esaminerò poi la prima questione, relativa al problema se il mancato rispetto degli obblighi settoriali a carico di un soggetto passivo ma non connessi all'IVA, quali l'obbligo di tracciabilità di cui all'articolo 18 del regolamento n. 178/2002, debba comportare il diniego del diritto a detrazione dell'IVA a monte (C). Passerò quindi alla seconda questione, con la quale si chiede in sostanza se la mancata verifica del rispetto da parte delle controparti contrattuali dei propri obblighi di

registrazione discendenti dal regolamento n. 882/2004 sia rilevante per valutare se il soggetto passivo avrebbe dovuto sapere di essere coinvolto in un'operazione connessa a una frode IVA (D).

#### **A. Considerazioni preliminari**

22. Le questioni sollevate nella presente fattispecie riguardano esclusivamente il fatto se un soggetto passivo debba essere privato del diritto a detrazione sulla base della presunta mancanza di diligenza, valutata con riferimento al suo comportamento in relazione agli obblighi imposti ad esso e alle sue controparti contrattuali in base a norme settoriali non fiscali. Si considera pertanto assodato che le condizioni formali e sostanziali per il diritto a detrazione sono per il resto soddisfatte.

23. Vi sono altre due dichiarazioni relative ai fatti accertati dal giudice del rinvio che considero assodate.

24. In primo luogo, non è contestato che le controparti contrattuali della convenuta si siano rivelate imprese fittizie. Sebbene non sia stato possibile stabilire l'origine dei prodotti, essi sono stati comunque ceduti e, a quanto pare, erano di buona qualità.

25. In secondo luogo, il giudice del rinvio ha accertato che non è stata presentata alcuna prova a sostegno dell'affermazione della convenuta secondo cui i semi erano destinati alla produzione di carburante. I contratti conclusi dalla convenuta con entrambe le controparti contrattuali comprendono una clausola in base alla quale i prodotti devono soddisfare i requisiti dell'Agenzia per la sicurezza alimentare e veterinaria. Inoltre, le imprese menzionate dalla convenuta come propri partner commerciali non operano nel settore della produzione di carburante. Di conseguenza, dopo aver valutato le prove in suo possesso, il giudice del rinvio è giunto alla conclusione che alla cessione in questione (e quindi anche alla convenuta, in relazione alla suddetta cessione) si debba applicare il regolamento n. 178/2002.

#### **B. Giurisprudenza in materia di frode e diritto alla detrazione dell'IVA**

26. L'importanza del diritto alla detrazione è stata sottolineata in varie occasioni dalla Corte. Tale diritto è stato descritto come un «principio fondamentale del sistema comune dell'IVA» (6) e «parte integrante del meccanismo dell'IVA» che, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni (7). È fondamentale per la neutralità del sistema dell'IVA, in quanto è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'IVA dovuta o assolta 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, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (8).

27. Ciò spiega anche il motivo per cui il diritto alla detrazione non può essere compromesso dalla circostanza che, nella catena di cessioni, un'altra operazione precedente o successiva sia inficiata da frode all'IVA senza che il soggetto passivo lo sappia o possa saperlo (9).

28. Tuttavia, in linea con l'obbligo generale delle amministrazioni nazionali di prevenire e combattere la frode dell'IVA, le suddette amministrazioni possono negare il diritto alla detrazione (e, in ultima istanza, chiedere il rimborso) se è dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che tale diritto viene invocato in modo fraudolento o abusivo (10).

29. Questa circostanza si verifica non solo nel caso di frode fiscale commessa dallo stesso soggetto passivo, ma anche quando quest'ultimo «sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA» (11). In tali circostanze, il soggetto passivo è considerato «partecipante a tale frode, indipendentemente

dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio dalla vendita dei beni» (12). In una situazione del genere, infatti, il soggetto passivo collabora con gli autori della frode e ne diviene complice (13).

30. Il diniego del diritto a detrazione resta tuttavia un'eccezione al diritto ordinario, e peraltro essenziale, alla detrazione. Pertanto spetta all'amministrazione tributaria dimostrare «adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore o da un altro operatore intervenuta a monte nella catena di fornitura» (14).

31. La Corte ha sottolineato in diverse occasioni che la responsabilità di effettuare controlli spetta all'amministrazione competente, e ha escluso il trasferimento di fatto sui soggetti passivi dell'obbligo di effettuare controlli e verifiche (15). Spetta infatti all'amministrazione tributaria, dopo aver individuato frodi o irregolarità commesse dall'emittente di una fattura, stabilire se il destinatario sapeva, o avrebbe dovuto sapere, che l'operazione si iscriveva in un'evasione dell'IVA. Ciò deve essere fatto sulla base di elementi oggettivi «e senza esigere dal destinatario della fattura verifiche che non gli incombono» (16).

32. La Corte ha altresì chiarito che l'amministrazione tributaria non può esigere in linea generale che un soggetto passivo si assicuri che l'emittente della fattura correlata ai beni e ai servizi in questione abbia soddisfatto i propri obblighi di dichiarazione e di pagamento dell'IVA e disponga dei documenti (17). Analogamente, la Corte ha stabilito che l'amministrazione fiscale non può pretendere dal soggetto passivo che produca documenti che attestino che il fornitore ha rispettato i propri obblighi settoriali imposti dal diritto dell'Unione (18).

33. La diligenza dei soggetti passivi è il fattore decisivo. Questo perché «gli operatori che adottano tutte le misure che si possono loro ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che le loro operazioni non facciano parte di un'evasione, che si tratti di evasione dell'IVA o di altre evasioni, devono poter fare affidamento sulla liceità di tali operazioni senza rischiare di perdere il proprio diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte» (19).

34. Il livello di diligenza richiesto dipende dal contesto. Nella sua giurisprudenza la Corte ha costantemente affermato che le misure che possono essere ragionevolmente imposte a un soggetto passivo dipendono dalle circostanze della fattispecie concreta (20). In effetti, il contesto fattuale specifico può essere tale da richiedere al soggetto passivo una diligenza elevata (per esempio, con riferimento al valore dei beni nel contesto di un acquisto) (21). Qualora sussistano indizi che consentono di sospettare l'esistenza di irregolarità o di evasione, gli operatori potrebbero, a seconda delle circostanze specifiche, dover assumere informazioni sui loro partner commerciali al fine di sincerarsi della loro affidabilità (22).

35. Due aspetti sono comunque degni di nota. In primo luogo, sinora l'elemento del livello di diligenza in funzione del contesto si è incentrato su diversi contesti *fattuali*, ma sempre nell'ambito della direttiva IVA e del suo regime giuridico. In secondo luogo, la giurisprudenza della Corte in merito al livello di diligenza richiesto ha anche chiarito che, persino quando vi sono indizi che consentono di sospettare l'esistenza di irregolarità, l'amministrazione tributaria non può esigere, in modo generalizzato, che i soggetti passivi, da un lato, al fine di assicurarsi che non sussistano irregolarità, verifichino che gli emittenti delle fatture dispongano dei beni o siano in grado di fornirli e che abbiano soddisfatto i propri obblighi in materia di IVA, o, dall'altro, dispongano della relativa documentazione (23).

36. In sintesi, il diritto alla detrazione è negato soltanto quando è possibile accertare, da parte delle autorità competenti, che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere di essere coinvolto in un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA. Il livello di diligenza richiesto al

soggetto passivo per adempiere al dovere di diligenza può variare a seconda delle circostanze. Tuttavia, le autorità devono basarsi su fattori oggettivi per determinare se il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere di essere coinvolto in un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA. Esse non sono autorizzate a trasferire a carico del destinatario della fattura l'onere di effettuare controlli di cui quest'ultimo non è responsabile.

### C. **Prima questione: diritto alla detrazione e regolamento n. 178/2002**

37. Con la sua prima questione, il giudice del rinvio chiede se l'osservanza dell'obbligo di tracciabilità imposto dall'articolo 18 del regolamento n. 178/2002 rilevi al fine di valutare se un soggetto passivo, operatore del settore alimentare, sapeva o avrebbe dovuto sapere di essere coinvolto in un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA.

38. A mio parere, l'inosservanza di obblighi settoriali posti a carico di un soggetto passivo ma non previsti dalla normativa IVA, come l'obbligo di tracciabilità di cui all'articolo 18 del regolamento n. 178/2002, *non è di per sé determinante* per negare il diritto alla detrazione dell'IVA a monte. In altri termini, il potenziale inadempimento di detti obblighi settoriali non può essere automaticamente assimilato alla constatazione che il soggetto passivo avrebbe dovuto sapere che l'operazione si iscriveva in un'evasione dell'IVA (1). A condizione che la normativa settoriale imponga effettivamente a un soggetto passivo un obbligo giuridico chiaro e più ampio di identificare le controparti contrattuali, l'inosservanza di tali obblighi settoriali può rientrare nella valutazione generale che il giudice del rinvio è tenuto a svolgere come *uno dei fattori oggettivi* per determinare quali misure possano essere imposte a un siffatto soggetto passivo perché si accerti che le sue operazioni non si iscrivono nell'evasione dell'IVA commessa da uno dei suoi fornitori (2).

#### 1. **Il mancato rispetto della tracciabilità non è sinonimo di «presunzione di conoscenza» di un'evasione dell'IVA**

39. Il governo lettone è del parere che, anche se non vi sono prove nel caso di specie che la convenuta fosse a conoscenza del proprio coinvolgimento in un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA, numerosi elementi indicano che avrebbe dovuto esserne consapevole. La convenuta non ha avviato contatti con le sue controparti contrattuali. Piuttosto, sono state queste ultime a contattare la convenuta in risposta ad annunci pubblicitari nei media. I prodotti non sono stati ricevuti direttamente dalla convenuta, ma per il tramite di un intermediario, che non ha verificato le informazioni relative ai fornitori.

40. Sebbene, secondo la giurisprudenza nazionale, non vi sia alcun obbligo generale di controllare i partner commerciali, la situazione è diversa nel settore alimentare. Il governo lettone sostiene che, a seguito dell'obbligo di tracciabilità imposto dal regolamento n. 178/2002, le imprese attive nel settore alimentare sono tenute ad effettuare controlli approfonditi sulle proprie controparti contrattuali. Inoltre, affermando che le sementi erano destinate alla produzione di combustibile, la convenuta ha dimostrato di essere a conoscenza dei requisiti più severi applicabili all'industria alimentare e di avere cercato di eluderli. In udienza, il governo lettone ha inoltre spiegato che, a suo parere, l'obbligo di tracciabilità di cui all'articolo 18, paragrafo 2, del regolamento n. 178/2002 comprende l'obbligo di verificare che le controparti contrattuali siano debitamente registrate presso l'Agenzia per la sicurezza alimentare e veterinaria.

41. Il governo spagnolo sostiene che la convenuta non ha rispettato l'obbligo di individuare le imprese che fornivano i semi di colza. Detto obbligo discende dall'articolo 18 del regolamento n. 178/2002. La mancata identificazione dei fornitori ha avuto due conseguenze: un rischio per la sicurezza alimentare e il fatto che la convenuta non si sia resa conto del carattere fittizio dei suoi fornitori e dell'esistenza di una frode nella catena dell'IVA. Detta violazione degli obblighi

sostanziali imposti al soggetto passivo, pur non essendo di natura fiscale, ha avuto ripercussioni negative sulla riscossione dell'IVA dovuta.

42. Devo dissentire, sia a livello *strutturale* (vale a dire che il potenziale inadempimento degli obblighi settoriali avrebbe come necessaria conseguenza il diniego del diritto alla detrazione dell'IVA pagata a monte), sia a livello dell'obbligo *specifico* che si ritiene sia contenuto nell'articolo 18, paragrafo 2, del regolamento n. 178/2002. Nella presente sezione spiegherò il motivo per cui la tesi propugnata da entrambi i governi è strutturalmente errata. Nella sezione che segue, spiegherò le ragioni per cui ritengo che sia problematica anche la loro interpretazione del campo di applicazione dell'obbligo specifico di cui all'articolo 18, paragrafo 2, del regolamento n. 178/2002.

43. Come punto preliminare nella discussione generale, è importante osservare che la giurisprudenza della Corte ha costantemente confermato che il principio della neutralità fiscale non consente, ai fini dell'IVA, una distinzione generale tra operazioni lecite e operazioni illecite, in quanto il fatto che le attività in questione siano illecite non ne modifica affatto il carattere economico (24). Tale constatazione si applica ad attività di per sé illecite, e ciò anche quando vi è prossimità tra i beni ceduti o i servizi prestati e l'attività illecita. Quindi, ad esempio, nella sentenza Coffeeshop «Siberië» (25) la Corte ha concluso che la locazione a terzi di un banco per la vendita di cannabis in un «coffeeshop» ad Amsterdam rientrava nell'ambito di applicazione delle norme sull'IVA, sebbene per la legge nazionale la suddetta attività fosse qualificabile come concorso nel reato di cessione di droghe leggere.

44. A maggior ragione, nel contesto del caso di specie, il fatto che un'operazione (perfettamente lecita, stando al suo oggetto) sia effettuata in un contesto in cui sarebbero stati violati uno o più obblighi giuridici settoriali è molto più distante da qualsiasi illecito e quindi irrilevante, da un punto di vista economico, ai fini dell'IVA. Non vi è quindi alcun dubbio che l'operazione di cui trattasi rientra nell'ambito della normativa in materia di IVA, compreso il diritto alla detrazione.

45. Vi sono almeno tre argomenti di principio per cui, in generale, l'interpretazione fornita dai governi lettone e spagnolo non può essere accolta: l'imperativo della legalità; le differenze nella ratio e nella finalità di ciascun regime; e la questione (del potenziale cumulo) delle sanzioni.

46. In primo luogo, non esiste semplicemente *alcuna base giuridica*, né nel diritto dell'Unione né, a quanto pare, nel diritto nazionale, che consenta di inserire automaticamente i (vari) requisiti settoriali nel regime generale dell'IVA. Ai sensi dell'articolo 178, lettera a), della direttiva IVA, l'esercizio del diritto a detrazione è subordinato al possesso di una fattura e, conformemente all'articolo 220, paragrafo 1, della stessa direttiva, una fattura deve essere emessa per qualsiasi cessione di beni o prestazione di servizi che un soggetto passivo effettui nei confronti di un altro soggetto passivo. L'articolo 226 della direttiva IVA elenca (in modo esaustivo) gli elementi che devono figurare sulla fattura, tra cui il nome e l'indirizzo completo del soggetto passivo e del cliente. L'obbligo di riportare tali dati incombe all'emittente della fattura e deve essere considerato tra i requisiti formali per la validità delle fatture.

47. Nella presente fattispecie, dalle osservazioni della convenuta nel corso dell'udienza emerge che tali requisiti sono stati debitamente soddisfatti nel caso di specie e che, inoltre, la convenuta ha verificato l'iscrizione dei suoi fornitori nel registro IVA.

48. Al di là di tale obbligo chiaramente enunciato nel contesto dell'IVA, a norma dell'articolo 273 della direttiva IVA, gli Stati membri possono stabilire altri obblighi, rispetto a quelli previsti dalla menzionata direttiva, che essi ritengano necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, purché tali obblighi non comportino ulteriori adempimenti di fatturazione, e solo qualora essi non eccedano quanto è necessario per conseguire siffatti obiettivi (26).

49. A prescindere dalla questione se obblighi supplementari in materia di tracciabilità degli operatori attivi nel settore alimentare siano di fatto compatibili con l'articolo 273 della direttiva IVA, dalle risposte del governo lettone alle domande poste dalla Corte in udienza emerge che, in realtà, la legislazione nazionale non ha stabilito alcun obbligo supplementare di questo tipo.

50. Pertanto, ciò che viene proposto sarebbe solo una «questione di interpretazione creativa» senza alcuna base giuridica esplicita nel diritto nazionale né, peraltro, nel diritto dell'Unione. Per quanto riguarda i requisiti specifici ed espliciti derivanti dal diritto dell'Unione, ritornerò sulla questione di quanto esattamente prevede l'articolo 18, paragrafo 2, del regolamento n. 178/2002 nella sezione seguente (27).

51. In secondo luogo, è piuttosto evidente che ciascuno dei due regimi, quello generale dell'IVA, da un lato, e i vari strumenti della normativa alimentare nel mercato interno, dall'altro, perseguono una diversa *finalità* e logica normativa. Non sono intesi a rafforzarsi a vicenda. Ciò si riflette anche nella questione delle sanzioni per l'inosservanza di uno di questi strumenti, che sono anch'esse distinte.

52. In terzo luogo, al centro di entrambi i punti precedenti non vi è solo la questione della potenziale *sanzione* sotto forma di diniego del diritto di detrarre l'IVA a monte senza una base giuridica adeguata, ma anche quella del rischio di cumulo effettivo delle sanzioni previste da diversi regimi giuridici. Infatti, l'interpretazione difesa dai governi lettone e spagnolo trasformerebbe il diniego del diritto alla detrazione in una sanzione supplementare connessa a un'irregolarità commessa da un soggetto passivo in un diverso contesto normativo (28). Come si evince facilmente dall'articolo 17, paragrafo 2, del regolamento n. 178/2002, secondo cui gli Stati membri stabiliscono norme sulle sanzioni applicabili alle violazioni della normativa sugli alimenti e sui mangimi, sono già previste conseguenze specifiche per il mancato rispetto degli obblighi imposti dal suddetto regolamento.

53. Inoltre, vi è un argomento *sistemico* che, a mio avviso, impedisce di accogliere gli argomenti dedotti dai governi spagnolo e lettone. Il diritto alla detrazione dell'IVA dovrebbe essere subordinato all'esistenza e al contenuto di regolamenti settoriali e di obblighi specifici svincolati dall'IVA? Dovrebbero essere applicati automaticamente criteri di diligenza diversi a seconda di ciò che viene venduto in base a ciascun contratto? Sarebbe poi possibile avere in alcuni settori requisiti addirittura meno stringenti rispetto a quelli previsti dalla direttiva IVA?

54. Le conseguenze sistemiche di un approccio di questo tipo renderebbero certamente il diritto alla detrazione un diritto a geometria variabile, in quanto le condizioni per fruirne dipenderebbero dall'esistenza o meno di obblighi settoriali supplementari legati al dovere di controllo sulle controparti contrattuali.

55. Infine, a sostegno dei suoi argomenti il governo lettone fa riferimento alla giurisprudenza della Corte, secondo cui «il diniego di un diritto o di un beneficio in ragione di fatti abusivi o fraudolenti non è altro che la mera conseguenza della constatazione secondo la quale, in caso di frode o di abuso di diritto, le condizioni oggettive richieste ai fini dell'ottenimento del vantaggio che si vuole conseguire non sono, in realtà, soddisfatte e che, pertanto, tale diniego non necessita di una base giuridica specifica» (29). In risposta a questo argomento è sufficiente affermare che tale

giurisprudenza si riferisce alle condizioni oggettive contenute nelle norme fiscali e non a strumenti legislativi estranei alla disciplina dell'IVA, come il regolamento n. 178/2002.

56. In sintesi, la potenziale violazione del regolamento n. 178/2002 non ha alcuna conseguenza automatica e diretta sul diritto alla detrazione dell'IVA. L'espressione «sapeva o avrebbe dovuto sapere» nella giurisprudenza della Corte è utilizzata per stabilire un livello di diligenza generale nel contesto dell'IVA. Essa non consente di equiparare l'inadempimento degli obblighi imposti da uno strumento normativo a un soggetto passivo all'inadempimento dell'obbligo di diligenza ai fini dell'IVA.

## 2. Un potenziale elemento da prendere in considerazione

57. Tuttavia, il settore specifico in cui opera un soggetto passivo e gli obblighi settoriali che è tenuto a rispettare possono rilevare ai fini della valutazione se un soggetto passivo avrebbe dovuto sapere di essere coinvolto in un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA, tenendo debitamente conto di tutte le circostanze specifiche pertinenti di un determinato caso.

58. Come giustamente sostiene la Commissione, il mancato rispetto degli obblighi derivanti dalle norme settoriali in materia di diritto alimentare può essere considerato solo come *un elemento tra altri fattori oggettivi*, nel contesto dell'esame volto a determinare se il soggetto passivo sapesse o avrebbe dovuto sapere di essere coinvolto in un'operazione connessa all'evasione dell'IVA. Infatti, come sottolinea la Commissione, nelle operazioni che interessano la catena alimentare è richiesto un livello di diligenza particolarmente elevato.

59. È in tale contesto che l'amministrazione nazionale potrebbe prendere in considerazione, insieme ad altri elementi pertinenti, il comportamento del soggetto passivo con riferimento agli obblighi specifici tipici del contesto normativo in cui detto soggetto svolge la propria attività economica.

60. Ciò detto, non mi è del tutto chiaro in che modo una siffatta affermazione generica possa essere di aiuto all'amministrazione tributaria nazionale nel contesto della presente fattispecie, per un motivo piuttosto semplice: a mio avviso, l'ambito esatto dell'obbligo di tracciabilità stabilito dall'articolo 18, paragrafo 2, del regolamento n. 178/2002 è più limitato di quello suggerito dal governo lettone.

61. L'articolo 18 del regolamento n. 178/2002 e l'obbligo di tracciabilità ivi previsto sono stati introdotti al fine di «poter procedere a ritiri mirati e precisi o fornire informazioni ai consumatori o ai funzionari responsabili dei controlli, evitando così disagi più estesi e ingiustificati quando la sicurezza degli alimenti sia in pericolo» (30). A tale scopo l'articolo 138, paragrafo 2, impone agli operatori del settore alimentare e dei mangimi l'obbligo di essere in grado di individuare *chi abbia fornito* loro un alimento, un mangime, un animale destinato alla produzione alimentare o qualsiasi sostanza destinata o atta a entrare a far parte di un alimento o di un mangime. La suddetta disposizione stabilisce che a tal fine detti operatori devono disporre di sistemi e di procedure che consentano di mettere a disposizione delle autorità competenti, che le richiedano, le informazioni al riguardo.

62. Tuttavia, come precisa correttamente il giudice del rinvio, l'obbligo di identificazione imposto dall'articolo 18, paragrafo 2, del regolamento n. 178/2002 non è ulteriormente definito nel dettaglio. Detta disposizione non spiega come debba essere attuata in concreto la garanzia della rintracciabilità. Non specifica quali attività gli operatori debbano porre in essere o quali dati debbano convalidare.

63. Pertanto, la portata dell'obbligo deve essere interpretata letteralmente: l'obbligo di

individuare *chi abbia fornito loro* i prodotti comporta, a mio avviso, l'obbligo di essere in grado di identificare, su richiesta, il singolo fornitore immediato da cui il commerciante ha acquistato gli alimenti. Nulla di più e nulla di meno. La capacità di identificazione di norma si riferisce al nome e all'indirizzo di tale persona (31). Al di là di questo, non si può certo affermare che l'articolo 18, paragrafo 2, del regolamento n. 178/2002 imponga l'obbligo sistematico di verificare la specifica registrazione presso le autorità competenti.

64. Tale inosservanza dell'obbligo di tracciabilità imposto dall'articolo 18, paragrafo 2, del regolamento n. 178/2002, inteso come obbligo di identificazione attraverso il nome e l'indirizzo dei fornitori diretti, potrebbe certamente essere considerata tra gli altri elementi pertinenti nel quadro della valutazione complessiva della diligenza richiesta a un soggetto passivo (32).

65. È vero che le informazioni da inserire nella fattura da parte dell'emittente ai fini dell'IVA corrispondono, per quanto riguarda il nome e l'indirizzo, agli elementi essenziali che dovrebbero essere verificati in base all'obbligo di tracciabilità di cui all'articolo 18, paragrafo 2, del regolamento n. 178/2002, al fine di identificare il fornitore diretto nella catena alimentare.

66. Tuttavia, in linea con le considerazioni esposte nella precedente sezione delle presenti conclusioni, va sottolineato che tale corrispondenza non consente di far convergere i due obblighi.

67. Come osservazione conclusiva, in alcuni casi potrebbe essere plausibile supporre che un operatore diligente del settore alimentare avrebbe dovuto effettuare verifiche supplementari per identificare il suo partner commerciale al fine di rispettare il requisito della tracciabilità e, pertanto, il mancato adempimento di tale obbligo potrebbe essere preso in considerazione come uno degli elementi che, insieme ad altre risultanze fattuali, portano alla conclusione che detto operatore era a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, di un'evasione dell'IVA. Tuttavia in altre circostanze, in particolare in assenza di altre indicazioni concrete, tale constatazione ha un valore limitato o addirittura nullo: l'obbligo di tracciabilità di per sé ha poco a che fare con l'evasione dell'IVA. L'evasione dell'IVA può essere commessa da un'impresa che soddisfa tutti i requisiti di tracciabilità. Per contro, anche un'impresa che, per qualsiasi motivo, non soddisfi alcuni requisiti in materia di tracciabilità, può sempre effettuare, con riferimento all'IVA, operazioni lecite e legittime.

68. Di conseguenza, il mancato rispetto dell'obbligo di diligenza richiesto dal regolamento n. 178/2002 può essere rilevante nel contesto del diniego del diritto alla detrazione dell'IVA solo se, tenuto conto delle circostanze particolari, esso costituisce uno dei fattori oggettivi che indicano che il soggetto passivo sapeva, o avrebbe dovuto sapere, di essere coinvolto in un'operazione che si iscriveva in una frode all'IVA, anche se l'operazione controversa soddisfaceva i criteri oggettivi di una «cessione di beni» (33).

### **3. Conclusione provvisoria**

69. Di conseguenza, ritengo che l'inadempimento dell'obbligo di tracciabilità di cui all'articolo 18, paragrafo 2, del regolamento n. 178/2002 non possa comportare, automaticamente e come unico criterio decisivo, che il contribuente «avrebbe dovuto sapere» di essere coinvolto in un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA.

70. Propongo pertanto alla Corte di rispondere alla prima questione nel senso che l'articolo 168, lettera a), della direttiva IVA osta a che l'amministrazione nazionale neghi il beneficio della detrazione dell'IVA versata a monte per il solo motivo che un soggetto passivo che partecipa alla catena alimentare non ha effettuato verifiche sulla propria controparte contrattuale in osservanza dell'obbligo di tracciabilità di cui all'articolo 18 del regolamento n. 178/2002. L'inosservanza degli obblighi imposti da detta disposizione può essere presa in considerazione, insieme ad altri fattori pertinenti per le circostanze del caso di specie, nel quadro della valutazione complessiva che il

giudice del rinvio deve effettuare per valutare la diligenza di un soggetto passivo.

**D. Seconda questione: sussiste l'obbligo di verificare la registrazione?**

71. Con la seconda questione il giudice del rinvio chiede se l'articolo 6 del regolamento n. 852/2004 e l'articolo 31 del regolamento n. 882/2004 impongano l'obbligo alla parte che stipuli un contratto con un operatore del settore alimentare di verificarne la debita registrazione. Il giudice del rinvio chiede inoltre, ai fini della detrazione dell'IVA, se siffatta verifica sia pertinente ai fini di determinare se tale parte sapeva o avrebbe dovuto sapere di essere coinvolta in un'operazione con una società fittizia.

72. Il governo lettone afferma che gli operatori del settore alimentare devono adottare un livello di diligenza più elevato, che comprende l'obbligo di verificare che i propri partner commerciali siano registrati correttamente. Secondo detto governo, l'articolo 6 del regolamento n. 852/2004 e l'articolo 31 del regolamento n. 882/2004 impongono tale obbligo ai soggetti passivi nel settore alimentare. Di conseguenza, tale verifica è pertinente per determinare se un soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere di essere in attività con una società fittizia.

73. La Commissione ritiene inconcepibile che il diritto alla detrazione sia soggetto alla condizione che i soggetti passivi verifichino la registrazione dei loro partner commerciali negli specifici registri nazionali istituiti nel settore della sicurezza alimentare. La Commissione condivide il parere espresso dal giudice del rinvio, secondo il quale l'assenza di registrazione non comporta automaticamente che l'attività economica sia fittizia o che l'operazione non sia stata conclusa con la persona che figura nei documenti forniti. Controllare la corretta registrazione di un partner commerciale non garantisce che l'operazione non sia fraudolenta, in quanto la frode non è di esclusiva pertinenza delle società non registrate. Tuttavia, se un soggetto passivo avvia un rapporto contrattuale con un'altra parte dopo aver scoperto che essa non è correttamente registrata, tale elemento può essere preso in considerazione dalle autorità competenti e dai giudici nazionali.

74. Non posso che concordare con la Commissione.

75. Indipendentemente dall'utilità (dubbia) di controllare tale registro al fine di prevenire o individuare le frodi (34), la posizione del governo lettone è semplicemente insostenibile. Gli argomenti del governo lettone si basano sul presunto mancato controllo, da parte della convenuta, che le proprie controparti contrattuali avessero adempiuto l'obbligo di registrazione nel registro delle imprese alimentari. Tuttavia, a parte il fatto che il controllo che i partner commerciali rispettino i propri obblighi di registrazione settoriale esula dalle normali pratiche commerciali, semplicemente non esiste una base giuridica per imporre tale obbligo.

76. Infatti, tale obbligo non ha alcuna base giuridica né nel regolamento n. 852/2004 né nel regolamento n. 882/2004. Ai sensi dell'articolo 6 del regolamento n. 852/2004, in particolare, ogni operatore del settore alimentare notifica all'opportuna autorità competente, secondo le modalità prescritte dalla stessa, ciascuno stabilimento posto sotto il suo controllo che esegua una qualsiasi delle fasi di produzione, trasformazione e distribuzione di alimenti ai fini della registrazione del suddetto stabilimento. Ai fini della presente fattispecie, detto obbligo incomberebbe ai *partner commerciali della convenuta*, non alla convenuta.

77. Il regolamento n. 882/2004 riguarda i controlli ufficiali che le autorità competenti devono effettuare per verificare la conformità alla normativa alimentare. L'articolo 31 di tale regolamento impone esclusivamente alle *autorità competenti* l'obbligo di stabilire le procedure di registrazione che gli operatori del settore dei mangimi e degli alimenti devono seguire.

78. Inoltre, come affermo nella sezione C delle presenti conclusioni, l'obbligo di verificare che i partner commerciali rispettino i propri obblighi di registrazione, come previsto dalla specifica normativa alimentare settoriale, non deriva dall'obbligo di tracciabilità imposto dall'articolo 18, paragrafo 2, del regolamento n. 178/2002.

79. Di conseguenza, detto obbligo non solo non figura affatto nella direttiva IVA, ma è inoltre del tutto assente nei regolamenti settoriali specifici della normativa alimentare. Pertanto, contrariamente all'interpretazione dell'articolo 18, paragrafo 2, del regolamento n. 178/2002, in merito al quale vi potrebbe essere un seppur limitato dibattito sull'esatto ambito di applicazione dell'obbligo imposto da tale disposizione per quanto riguarda la questione sub 1), non vi è assolutamente nulla che possa giustificare l'interpretazione proposta dal governo lettone in merito alla questione sub 2).

80. Si può soltanto ribadire che la giurisprudenza della Corte chiarisce che il dovere di diligenza e il livello di diligenza richiesto agli operatori commerciali non può comportare il trasferimento alle imprese del settore della responsabilità di effettuare controlli e verifiche in merito agli obblighi di registrazione settoriale incombente alle autorità, imponendo alle suddette imprese l'onere di garantire che gli emittenti delle fatture rispettino quegli obblighi. Spetta infatti all'amministrazione tributaria, che abbia constatato evasioni o irregolarità commesse dall'emittente della fattura, cercare di dimostrare che il destinatario della fattura sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione in questione si iscriveva in un'evasione dell'IVA; non le è consentito esigere dal destinatario della fattura verifiche che non gli incombono (35).

81. Per quanto riguarda la situazione richiamata dalla Commissione, in cui un soggetto passivo effettua di propria iniziativa i controlli e decide di avviare attività con un partner commerciale, *nonostante* abbia accertato un'irregolarità, tale considerazione può far parte della valutazione complessiva dei fatti specifici da parte dei giudici nazionali e delle autorità competenti, al fine di valutare se il soggetto passivo fosse a conoscenza, o avrebbe dovuto esserlo, di un'evasione.

82. Pertanto, l'articolo 6 del regolamento n. 852/2004 e l'articolo 31 del regolamento n. 882/2004 non impongono agli operatori del settore alimentare di verificare la registrazione dei propri partner commerciali nel pertinente registro delle imprese alimentari. A maggior ragione, nell'ambito del diritto alla detrazione dell'IVA, la mancata verifica della suddetta registrazione è irrilevante ai fini di determinare se la parte in questione sapeva o avrebbe dovuto sapere di essere coinvolta in un'operazione con un'impresa fittizia.

## V. Conclusione

83. Alla luce delle suesposte considerazioni, suggerisco alla Corte di rispondere alle questioni pregiudiziali sollevate dalla Augstākā tiesa (Corte suprema, Lettonia) nei seguenti termini:

1) L'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, osta a che l'amministrazione nazionale neghi la detrazione dell'IVA versata a monte per il solo motivo che un soggetto passivo che partecipa alla catena alimentare non ha effettuato verifiche sulla propria controparte contrattuale in osservanza dell'obbligo di tracciabilità di cui all'articolo 18, paragrafo 2, del regolamento (CE) n. 178/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 28 gennaio 2002, che stabilisce i principi e i requisiti generali della legislazione alimentare, istituisce l'Autorità europea per la sicurezza alimentare e fissa procedure nel campo della sicurezza alimentare. L'inosservanza degli obblighi imposti da detta disposizione può, tuttavia, essere da ultimo presa in considerazione, insieme ad altri fattori pertinenti per le circostanze del caso di specie, nel quadro della valutazione complessiva che il giudice del rinvio è tenuto a effettuare per valutare la diligenza di un soggetto

passivo.

2) L'articolo 6 del regolamento (CE) n. 852/2004 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 29 aprile 2004, sull'igiene dei prodotti alimentari e l'articolo 31 del regolamento (CE) n. 882/2004 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 29 aprile 2004, relativo ai controlli ufficiali intesi a verificare la conformità alla normativa in materia di mangimi e di alimenti e alle norme sulla salute e sul benessere degli animali non impongono agli operatori del settore alimentare di verificare la registrazione dei propri partner commerciali nel registro dell'attività alimentare pertinente. Il fatto che un soggetto passivo non abbia verificato se una controparte contrattuale è registrata ai sensi dell'articolo 6 del regolamento n. 852/2004 non è pertinente ai fini di determinare, nel contesto dell'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112, se un'impresa sapeva, o avrebbe dovuto sapere, di essere coinvolta in un'operazione con un'impresa fittizia.

1 Lingua originale: l'inglese.

2 Direttiva del Consiglio, del 28 novembre 2006 (GU 2006 L 347, pag. 1), (in prosieguo: la «direttiva IVA»).

3 Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio, del 28 gennaio 2002, che stabilisce i principi e i requisiti generali della legislazione alimentare, istituisce l'Autorità europea per la sicurezza alimentare e fissa procedure nel campo della sicurezza alimentare (GU 2002 L 31, pag. 1, in prosieguo: il «regolamento n. 178/2002»).

4 Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio, del 29 aprile 2004, sull'igiene dei prodotti alimentari (GU 2004 L 139, pag. 1, e rettifica in GU 2004 L 226, pag. 3; in prosieguo: il «regolamento n. 852/2004»).

5 Regolamento del Parlamento europeo e del Consiglio, del 29 aprile 2004, relativo ai controlli ufficiali intesi a verificare la conformità alla normativa in materia di mangimi e di alimenti e alle norme sulla salute e sul benessere degli animali (GU 2004 L 165, pag. 1, e rettifica in GU 2004 L 191, pag. 1; in prosieguo: il «regolamento n. 882/2004»).

6 Sentenza del 15 settembre 2016, Senatex (C?518/14, EU:C:2016:691, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

7 Sentenza del 6 settembre 2012, Tóth (C?324/11, EU:C:2012:549, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).

8 Sentenza del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcamp (C?277/14, EU:C:2015:719, punto 27 e giurisprudenza ivi citata).

9 Sentenza del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling (C?439/04 e C?440/04, EU:C:2006:446, punti 45 e 46 e giurisprudenza ivi citata).

10 Sentenza del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling (C?439/04 e C?440/04, EU:C:2006:446, punto 55 e giurisprudenza ivi citata), oppure del 19 ottobre 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, punto 43).

11 Sentenza del 18 luglio 2013, Evita-K (C?78/12, EU:C:2013:486, punto 40 e giurisprudenza ivi citata).

12 Sentenza del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling (C?439/04 e C?440/04, EU:C:2006:446, punto 56).

- 13 Sentenza del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling (C?439/04 e C?440/04, EU:C:2006:446, punto 57).
- 14 Sentenza del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid (C?80/11 e C?142/11, EU:C:2012:373, punto 49).
- 15 V., in tal senso, sentenza del 31 gennaio 2013, Stroy trans (C?642/11, EU:C:2013:54, punto 50), o del 19 ottobre 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, punto 51 e giurisprudenza ivi citata).
- 16 Sentenza del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punto 50 e giurisprudenza ivi citata).
- 17 Sentenze del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid (C?80/11 e C?142/11, EU:C:2012:373, punto 61), nonché del 31 gennaio 2013, LVK (C?643/11, EU:C:2013:55, punto 61).
- 18 Sentenza del 18 luglio 2013, Evita-K (C?78/12, EU:C:2013:486, punto 42), riguardante la rilevanza, ai fini del diritto alla detrazione, della mancata presentazione di documenti rilasciati dall'emittente della fattura recante l'indicazione dei marchi auricolari degli animali soggetti al sistema di identificazione e di registrazione istituito dal regolamento (CE) n. 1760/2000 del Parlamento europeo e del Consiglio, del 17 luglio 2000, che istituisce un sistema di identificazione e di registrazione dei bovini e relativo all'etichettatura delle carni bovine e dei prodotti a base di carni bovine, e che abroga il regolamento (CE) n. 820/97 del Consiglio (GU 2000 L 204, pag. 1), modificato dal regolamento (CE) n. 1791/2006 del Consiglio, del 20 novembre 2006 (GU 2006 L 363, pag. 1).
- 19 Sentenza del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid (C?80/11 e C?142/11, EU:C:2012:373, punto 53 e giurisprudenza ivi citata).
- 20 Sentenza del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid (C?80/11 e C?142/11, EU:C:2012:373, punto 59).
- 21 Sentenza del 14 giugno 2017, Santogal M-Comércio e Reparação de Automóveis (C?26/16, EU:C:2017:453, punto 74).
- 22 Sentenza del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid (C?80/11 e C?142/11, EU:C:2012:373, punto 60).
- 23 Sentenza del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp (C?277/14, EU:C:2015:719, punto 52, e giurisprudenza ivi citata).
- 24 V., in tal senso, le sentenze del 29 giugno 1999, Coffeeshop «Siberië» (C?158/98, EU:C:1999:334, punti 21 e 22), e del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling (C?439/04 e C?440/04, EU:C:2006:446, punto 50 e giurisprudenza ivi citata).
- 25 Sentenza del 29 giugno 1999 (C?158/98, EU:C:1999:334).
- 26 V., in tal senso, sentenza del 19 ottobre 2017, Paper Consult (C?101/16, EU:C:2017:775, punti 49 e 50 e giurisprudenza ivi citata).
- 27 Paragrafi da 60 a 63 infra.
- 28 Argumentum ad absurdum: in effetti, perché fermarsi lì? Nel caso di una presunta

manca di diligenza da parte di un'impresa in un settore o in un'area della propria attività (fornitura di prodotti alimentari), non si dovrebbe forse anche stabilire se detta impresa abbia agito come un «operatore diligente» in altri regimi che coinvolgono fondi pubblici, o persino privati?

29 Sentenza del 22 novembre 2017, Cussens e altri (C-251/16, EU:C:2017:881, punto 32).

30 Considerando 28 del regolamento n. 178/2002.

31 Questa interpretazione è confermata dagli orientamenti sull'attuazione degli articoli 11, 12, 14, 17, 18, 19 e 20 del regolamento n. 178/2002 sulla legislazione alimentare, adottati dal comitato permanente della Commissione per la catena alimentare e la salute degli animali. Per quanto riguarda l'articolo 18, detti orientamenti indicano che gli operatori del settore alimentare devono disporre di un sistema che consenta loro di individuare il o i loro fornitori e clienti diretti. Per quanto riguarda le informazioni che devono essere registrate, gli orientamenti indicano il nome e l'indirizzo del fornitore.

32 Al contrario, gli obblighi più rigorosi in materia di tracciabilità contenuti nel regolamento di esecuzione (UE) n. 931/2011 della Commissione, del 19 settembre 2011, relativo ai requisiti di rintracciabilità fissati dal regolamento n. 178/2002 del Parlamento europeo e del Consiglio per gli alimenti di origine animale (GU 2011 L 242, pag. 2), che includono l'obbligo di identificare anche il proprietario dei prodotti, non possono essere pertinenti al fine di valutare se, nella fattispecie, il soggetto passivo abbia agito con la diligenza richiesta, poiché tali obblighi riguardano soltanto gli alimenti di origine animale.

33 Sentenza del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling (C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, punto 59).

34 L'osservazione conclusiva svolta riguardo all'obbligo di tracciabilità, al precedente paragrafo 67, è a maggior ragione applicabile qui.

35 V., in tal senso, sentenza del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp (C-277/14, EU:C:2015:719, punto 50 e giurisprudenza ivi citata).