

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Quinta Sezione)

11 novembre 2021 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 168 – Diritto alla detrazione – Articolo 199 – Regime dell’inversione contabile – Principio della neutralità fiscale – Condizioni sostanziali del diritto a detrazione – Qualità di soggetto passivo del fornitore – Onere della prova – Evasione – Pratica abusiva – Fattura che menziona un fornitore fittizio»

Nella causa C-281/20,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell’articolo 267 TFUE, dal Tribunal Supremo (Corte suprema, Spagna), con decisione dell’11 febbraio 2020, pervenuta in cancelleria il 26 giugno 2020, nel procedimento

Ferimet SL

contro

Administración General del Estado,

LA CORTE (Quinta Sezione),

composta da E. Regan, presidente di sezione, K. Lenaerts, presidente della Corte, facente funzione di giudice della Quinta Sezione, C. Lycourgos, presidente della Quarta Sezione, I. Jarukaitis (relatore) e M. Ilešič, giudici,

avvocato generale: P. Pikamäe

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per la Ferimet SL, da M.A. Montero Reiter, procurador, e F. Juanes Ródenas, abogado;
- per il governo spagnolo, da S. Jiménez García, in qualità di agente;
- per il governo ceco, da M. Smolek, J. Vláčil e O. Serdula, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da L. Lozano Palacios e J. Jokubauskaitė, 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 dell'articolo 168 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 combinato disposto, se del caso, con altre disposizioni di quest'ultima, e del principio di neutralità fiscale.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Ferimet SL e l'Administración General del Estado (Amministrazione generale dello Stato, Spagna) in merito al diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) relativa ad una cessione di materiali di recupero effettuata nel corso del 2008.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 così dispone:

«Si considera “soggetto passivo” chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

Si considera “attività economica” ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

4 L'articolo 168 di tale direttiva prevede quanto segue:

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

a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo;

(...))».

5 Ai sensi dell'articolo 178 di detta 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;

(...)

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

6 L'articolo 199, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 così dispone:

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

(...)

- d) cessioni di materiali di recupero, di materiali di recupero non riutilizzabili in quanto tali, di materiali di scarto industriali e non industriali, di materiali di scarto riciclabili, di materiali di scarto parzialmente lavorati, di avanzi e determinate cessioni di beni e prestazioni di servizi figuranti nell'allegato VI;

(...)».

- 7 Ai sensi dell'articolo 273, primo comma, di tale direttiva:

«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».

Diritto spagnolo

- 8 L'articolo 84, paragrafo 1, punto 2, lettera c), della Ley 37/1992 del Impuesto sobre el Valor Añadido (legge relativa all'imposta sul valore aggiunto), del 28 dicembre 1992 (BOE n. 312, del 29 dicembre 1992, pag. 44247), nella versione applicabile alla controversia di cui al procedimento principale (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), prevede che sono soggetti passivi dell'IVA gli imprenditori o i professionisti in favore dei quali sono effettuate le operazioni imponibili quando si tratta di cessioni di materiali di scarto industriali, di materiali di scarto e di avanzi di fusione, di ferro o di acciaio, di residui ed altri materiali riciclabili costituiti da metalli ferrosi e non ferrosi, loro leghe, scorie, nonché ceneri e residui industriali contenenti metalli o loro leghe.

- 9 In forza dell'articolo 92, paragrafo 1, punto 3, della legge sull'IVA, i soggetti passivi possono detrarre dall'IVA dovuta per le operazioni imponibili realizzate all'interno del paese l'IVA che, dovuta nello stesso territorio, sia stata versata a monte per imputazione diretta o che sia stata assolta per le cessioni di beni di cui all'articolo 84, paragrafo 1, punto 2, di tale legge.

- 10 L'articolo 97 di detta legge così dispone:

«1. Il diritto a detrazione può essere esercitato solo dagli imprenditori o dai professionisti in possesso del documento giustificativo del loro diritto.

A tal fine, gli unici documenti che sono ritenuti giustificativi del diritto a detrazione sono:

(...)

4° la fattura emessa dal soggetto passivo nei casi previsti dall'articolo 165, paragrafo 1, della presente legge. (...)

2. I documenti anteriori che non soddisfano tutte le condizioni previste dalla legge e dai regolamenti non sono idonei a giustificare il diritto a detrazione (...).

(...)».

- 11 Ai sensi dell'articolo 165, paragrafo 1, della legge sull'IVA, «[n]ei casi di cui all'articolo 84, paragrafo 1, punto 2, (...) della presente legge, una fattura contenente la liquidazione dell'imposta è allegata alla fattura emessa, se del caso, dal soggetto che ha ceduto i beni o fornito i servizi in questione o al documento contabile dell'operazione. Tale fattura soddisfa i requisiti stabiliti mediante regolamento».

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

- 12 La Ferimet ha dichiarato di aver acquistato, nel corso del 2008, presso la società Reciclatges de Terra Alta materiali di recupero (rottami), indicando che l'operazione era soggetta al regime dell'inversione contabile dell'IVA ed emettendo la relativa fattura.
- 13 Nell'ambito di una verifica, l'Inspección de los Tributos (Ispettorato delle imposte, Spagna) ha riscontrato, segnatamente, che la società indicata in fattura come fornitore di tali materiali non aveva, in realtà, i mezzi materiali e le risorse umane necessari alla loro consegna e ha ritenuto che le fatture emesse dalla Ferimet dovessero essere considerate false. A suo avviso, sebbene i suddetti materiali fossero stati incontestabilmente ceduti, l'operazione di cui trattasi costituiva una simulazione, poiché il loro vero fornitore era stato deliberatamente occultato. L'ispettorato delle imposte, per tali motivi, ha deciso che non si doveva accogliere la detrazione dell'IVA relativa a tale operazione e ha emesso, per l'esercizio 2008, un avviso di accertamento per un importo di EUR 140 441,71, accompagnato da una sanzione dell'importo di EUR 140 737,68.
- 14 Dal momento che il Tribunal Económico-Administrativo Regional de Cataluña (Tribunale economico-amministrativo regionale della Catalogna, Spagna) ha respinto il suo ricorso avverso tale avviso di accertamento e avverso tale sanzione, la Ferimet ha proposto un ricorso contro tale decisione di rigetto dinanzi al Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Corte superiore di giustizia della Catalogna, Spagna). Dinanzi a quest'ultimo, la Ferimet ha fatto valere che era dimostrata l'esistenza effettiva dell'acquisto dei materiali di recupero di cui trattasi, che l'indicazione su una fattura di un fornitore fittizio ha una mera rilevanza formale, poiché l'acquisto ha materialmente avuto luogo, che il diritto alla detrazione dell'IVA non può essere negato qualora sia accertata l'esistenza effettiva dell'operazione e che il regime dell'inversione contabile applicato nel caso di specie assicura non solo la riscossione dell'IVA e il suo controllo, ma anche l'assenza di qualsivoglia vantaggio fiscale per il contribuente.
- 15 Con sentenza del 23 novembre 2017, il Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Corte superiore di giustizia della Catalogna) ha respinto il ricorso della Ferimet con la motivazione che l'ispettorato delle imposte aveva sufficientemente dimostrato che il fornitore era stato occultato, che l'indicazione di quest'ultimo non può essere considerata una menzione puramente formale, dal momento che essa costituisce un elemento che consente di controllare la regolarità della catena dell'IVA e pregiudica, di conseguenza, il principio di neutralità dell'imposta. Tale giudice ha altresì rilevato che, se è vero che nel regime dell'inversione contabile non si verifica, in linea di principio, una perdita di entrate fiscali, il diritto alla detrazione dell'IVA è tuttavia subordinato al rispetto di condizioni sostanziali, tra cui il fatto che il soggetto indicato come fornitore sia reale.
- 16 La Ferimet ha quindi proposto un'impugnazione dinanzi al Tribunal Supremo (Corte suprema, Spagna), giudice del rinvio, dinanzi al quale essa sostiene che la normativa nazionale ed europea nonché la giurisprudenza della Corte inducono necessariamente a ritenere che essa avesse il diritto di detrarre l'IVA relativa all'acquisto dei materiali di recupero di cui trattasi. Fa valere, a tal riguardo, che essa era l'effettivo destinatario di questi ultimi, che li ha acquistati e ricevuti realmente e che non vi è stata, né poteva esservi, alcuna perdita di entrate fiscali, perché, essendo soggetta al regime dell'inversione contabile, né essa né il suo fornitore erano debitori dell'IVA.
- 17 Il governo spagnolo fa valere dinanzi a tale giudice che l'indicazione in una fattura di un fornitore fittizio dimostra l'esistenza di una simulazione, che l'occultamento dell'identità del vero fornitore deve essere considerata collegata a un'evasione tanto all'IVA quanto alle imposte dirette e che la Ferimet non ha dimostrato l'assenza di vantaggio fiscale che essa fa valere.
- 18 Il giudice del rinvio spiega che la controversia di cui è investito verte sulla possibilità di detrarre l'IVA che la Ferimet stessa ha trasferito e assolto emettendo una fattura nell'ambito del regime dell'inversione contabile, mentre, seppure l'operazione di cui trattasi sia stata effettivamente realizzata, il vero fornitore di detti materiali di recupero è stato tuttavia occultato con l'indicazione, su tale fattura, di un fornitore fittizio o inesistente.
- 19 Tale giudice considera che detta controversia richiede di stabilire, in primo luogo, se l'indicazione del fornitore dei beni di cui trattasi costituisca una condizione meramente formale del diritto a

detrazione dell'IVA, in secondo luogo, quali siano le conseguenze dell'indicazione di una falsa identità del fornitore e della conoscenza, da parte dell'acquirente, della natura menzognera di tale indicazione e, in terzo luogo, se la giurisprudenza della Corte implichi necessariamente che la detrazione dell'IVA può essere negata, anche in caso di malafede, solo qualora sussista un rischio di perdita di entrate fiscali per lo Stato membro, mentre, nel regime dell'inversione contabile, il soggetto passivo non è, in linea di principio, debitore di alcun importo di IVA all'Erario.

- 20 Secondo detto giudice, la giurisprudenza della Corte non implica necessariamente che il diritto alla detrazione dell'IVA non possa mai essere negato nel caso in cui sia applicato il regime dell'inversione contabile e la realtà materiale delle cessioni dei beni di cui trattasi nonché il loro acquisto da parte del contribuente siano accertati. Da tale giurisprudenza non risulterebbe neppure che l'indicazione di un fornitore sulla fattura sia un'indicazione meramente formale, irrilevante ai fini dell'esercizio di tale diritto quando l'operazione di cui trattasi è reale.
- 21 Peraltro, per quanto riguarda il vantaggio fiscale, la cui esistenza costituirebbe una condizione per il diniego del diritto alla detrazione dell'IVA, il giudice del rinvio rileva che da detta giurisprudenza non risulta che tale vantaggio riguardi unicamente il contribuente che chiede la detrazione e non, eventualmente, altri partecipanti all'operazione che dà luogo a tale detrazione. Esso ritiene che non occorra necessariamente prescindere dal comportamento del fornitore quando si pone la questione di stabilire se un contribuente potesse beneficiare del diritto a detrazione nell'ambito dell'applicazione del regime dell'inversione contabile, in particolare qualora l'imposizione diretta possa essere messa a repentaglio.
- 22 Date tali circostanze, il Tribunal Supremo (Corte suprema) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:
- «1) Se l'articolo 168 e le correlate disposizioni della [direttiva 2006/112] e il principio di neutralità fiscale che ne deriva, nonché la giurisprudenza della [Corte] che la interpreta, debbano essere interpretati nel senso che essi non consentono la detrazione dell'IVA versata a monte agli imprenditori che, in regime di inversione contabile del soggetto passivo, o di autofatturazione, secondo la terminologia del diritto dell'UE, emettono il titolo giustificativo (fattura) dell'operazione di acquisto di beni da essi realizzata inserendo nel predetto titolo un fornitore fittizio, quando non è contestato che l'acquisto sia stato effettivamente realizzato dall'imprenditore in questione, che ha destinato i materiali acquistati al suo giro d'affari o alla sua attività commerciale.
 - 2) Nel caso in cui una prassi come quella descritta – che deve considerarsi nota all'interessato – possa qualificarsi come abusiva o fraudolenta al fine di non consentire la detrazione dell'IVA pagata a monte, se sia necessaria, al fine di negare tale detrazione, la piena prova dell'esistenza di un vantaggio fiscale incompatibile con le finalità che presiedono al regime dell'IVA.
 - 3) Infine, qualora tale prova fosse necessaria, se il vantaggio fiscale che consentirebbe di negare la detrazione e che, eventualmente, deve individuarsi caso per caso, debba essere riferito esclusivamente al contribuente medesimo (acquirente dei beni), o se, eventualmente, debba riguardare altri partecipanti all'operazione».

Sulle questioni pregiudiziali

- 23 Con le sue tre questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la direttiva 2006/112, in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale, debba essere interpretata nel senso che ad un soggetto passivo deve essere negato l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA relativa all'acquisto di beni che gli sono stati ceduti, qualora tale soggetto passivo abbia consapevolmente menzionato un fornitore fittizio sulla fattura da lui stesso emessa per tale operazione nell'ambito dell'applicazione del regime dell'inversione contabile.

- 24 Il giudice del rinvio si chiede, innanzitutto, se l'indicazione del fornitore, sulla fattura relativa ai beni per i quali viene esercitato il diritto a detrazione dell'IVA, costituisca una condizione meramente formale. Esso si interroga, poi, sulle conseguenze, quanto all'esercizio di tale diritto, dell'occultamento, da parte del soggetto passivo, del vero fornitore di tali beni, in un caso in cui l'esistenza effettiva della cessione di questi ultimi e quella del loro utilizzo a valle da parte di tale soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette ad imposta non sono contestate. Esso si chiede, infine, se l'esercizio del diritto a detrazione possa essere negato al soggetto passivo in mala fede solo nell'ipotesi in cui esista un rischio di perdita di entrate fiscali per lo Stato membro interessato e un vantaggio fiscale per tale soggetto passivo o per altri partecipanti all'operazione di cui trattasi.
- 25 Innanzitutto, occorre sottolineare che le questioni sollevate riguardano esclusivamente l'esercizio del diritto a detrazione e non la questione se, in circostanze come quelle menzionate dal giudice del rinvio, una sanzione pecuniaria si imponga nei confronti del soggetto passivo interessato per aver violato taluni requisiti posti dalla direttiva 2006/112 o se una siffatta sanzione sia conforme al principio di proporzionalità.
- 26 Occorre pertanto ricordare, in primo luogo, che il diritto alla detrazione dell'IVA è subordinato al rispetto di condizioni sia sostanziali che formali. Per quanto riguarda le condizioni sostanziali, dall'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112 risulta che, per poter beneficiare di tale diritto, occorre, da un lato, che l'interessato sia un «soggetto passivo», ai sensi di tale direttiva. Dall'altro lato, occorre che, a monte, i beni o i servizi invocati a fondamento del diritto a detrazione siano ceduti o forniti da un altro soggetto passivo e che, a valle, tali beni o servizi siano utilizzati dal soggetto passivo ai fini di sue operazioni soggette ad imposta. Quanto alle modalità di esercizio del diritto alla detrazione dell'IVA, assimilabili a condizioni di natura formale, l'articolo 178, lettera a), di tale direttiva prevede che il soggetto passivo debba detenere una fattura redatta in conformità agli articoli da 220 a 236 e agli articoli da 238 a 240 della direttiva stessa (v., in tal senso, sentenze del 15 settembre 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punti 28 e 29 nonché giurisprudenza ivi citata; del 21 novembre 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punti 39 e 40, nonché ordinanza del 3 settembre 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punto 43).
- 27 Ne consegue che l'indicazione del fornitore, sulla fattura relativa ai beni o ai servizi per i quali il diritto a detrazione dell'IVA è esercitato, costituisce una condizione formale per l'esercizio di tale diritto. Per contro, la qualità di soggetto passivo del fornitore dei beni o dei servizi rientra, come fanno osservare i governi spagnolo e ceco, nelle condizioni sostanziali di quest'ultimo.
- 28 Per quanto riguarda specificamente le modalità di esercizio del diritto a detrazione dell'IVA in una procedura di inversione contabile ai sensi dell'articolo 199, paragrafo 1, della direttiva 2006/112, occorre aggiungere che un soggetto passivo che, quale acquirente di un bene, è debitore dell'IVA corrispondente a quest'ultimo non è tenuto a essere in possesso di una fattura redatta conformemente ai requisiti formali di tale direttiva per poter esercitare il suo diritto a detrazione, e deve unicamente osservare le formalità stabilite dallo Stato membro interessato nell'esercizio della facoltà di scelta offertagli dall'articolo 178, lettera f), della citata direttiva (sentenza del 26 aprile 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punto 44 e giurisprudenza ivi citata).
- 29 Nel caso di specie, dalla decisione di rinvio risulta che il soggetto passivo ha consapevolmente menzionato un fornitore fittizio sulla fattura di cui trattasi nel procedimento principale, circostanza che avrebbe impedito all'Inspección de los Tributos (Ispettorato delle imposte) di identificare il vero fornitore e, pertanto, di accertare la qualità di soggetto passivo del medesimo quale condizione sostanziale del diritto alla detrazione dell'IVA.
- 30 In secondo luogo, per quanto riguarda le conseguenze derivanti dall'occultamento da parte del soggetto passivo del vero fornitore, occorre ricordare che il sistema delle detrazioni è inteso ad esonerare interamente l'imprenditore dall'onere dell'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, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA

(ordinanza del 3 settembre 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punto 41 e giurisprudenza ivi citata).

- 31 Secondo una giurisprudenza costante della Corte, 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 costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell’IVA. Come ripetutamente dichiarato dalla Corte, il diritto a detrazione previsto dagli articoli 167 e seguenti della direttiva 2006/112 costituisce 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 (ordinanza del 3 settembre 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punto 40 e giurisprudenza ivi citata).
- 32 Sebbene, conformemente all’articolo 273, primo comma, della direttiva 2006/112, gli Stati membri possano stabilire altri obblighi rispetto a quelli previsti da tale direttiva, che essi ritengono necessari ad assicurare l’esatta riscossione dell’IVA e ad evitare le evasioni, tuttavia, le misure adottate dagli Stati membri non devono eccedere quanto necessario per conseguire tali obiettivi. Esse non possono quindi essere utilizzate in maniera tale da rimettere sistematicamente in discussione il diritto alla detrazione dell’IVA e, pertanto, la neutralità dell’IVA (ordinanza del 3 settembre 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punto 44 giurisprudenza ivi citata).
- 33 Infatti, la Corte ha statuito che il principio fondamentale di neutralità dell’IVA esige che la detrazione a monte di quest’ultima sia accordata se le condizioni sostanziali sono soddisfatte, anche se talune condizioni formali sono state omesse dai soggetti passivi (v., in tal senso, sentenze del 15 settembre 2016, Senatex, C-518/14, EU:C:2016:691, punto 38, e del 19 ottobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punto 41).
- 34 Di conseguenza, l’amministrazione finanziaria, una volta che disponga delle informazioni necessarie per accertare che i requisiti sostanziali siano stati soddisfatti, non può imporre, riguardo al diritto del soggetto passivo di detrarre tale imposta, condizioni supplementari che possano produrre l’effetto di vanificare l’esercizio del diritto medesimo (sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos C-516/14, EU:C:2016:690, punto 42).
- 35 Tali considerazioni valgono, in particolare, nell’ambito dell’applicazione del regime dell’inversione contabile (v., in tal senso, sentenze del 1° aprile 2004, Bockemühl, C-90/02, EU:C:2004:206, punti 50 e 51; dell’8 maggio 2008, Ecotrade, C-95/07 e C-96/07, EU:C:2008:267, punti da 62 a 64, nonché del 6 febbraio 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punti 34 e 35).
- 36 Tuttavia, questo può non essere il caso se la violazione dei requisiti formali ha l’effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (sentenza del 19 ottobre 2017, Paper Consult, C-101/16, EU:C:2017:775, punto 42 e giurisprudenza ivi citata).
- 37 Orbene, ciò può verificarsi qualora l’identità del vero fornitore non sia menzionata nella fattura relativa ai beni o ai servizi per i quali è esercitato il diritto a detrazione, se ciò impedisce di identificare tale fornitore e, pertanto, di dimostrare che egli aveva la qualità di soggetto passivo, dal momento che, come ricordato al punto 27 della presente sentenza, tale qualità costituisce una delle condizioni sostanziali del diritto a detrazione dell’IVA.
- 38 In tale contesto, occorre sottolineare che, da un lato, l’amministrazione fiscale non può limitarsi all’esame della sola fattura. Essa deve altresì tener conto delle informazioni complementari fornite dal soggetto passivo (sentenza del 15 settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punto 44). Dall’altro lato, incombe al soggetto passivo che chiede la detrazione dell’IVA l’onere di dimostrare di soddisfare le condizioni per fruirla (v., in tal senso, sentenza del 21 novembre 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punto 43). Le autorità tributarie interessate possono, dunque, esigere dal contribuente stesso le prove che esse ritengano necessarie per valutare se debba concedersi o meno la detrazione richiesta (sentenza del 15

settembre 2016, Barlis 06 – Investimentos Imobiliários e Turísticos, C-516/14, EU:C:2016:690, punto 46 e giurisprudenza ivi citata).

- 39 Ne deriva che spetta al soggetto passivo che esercita il diritto a detrazione dell'IVA, in linea di principio, dimostrare che il fornitore dei beni o dei servizi per i quali tale diritto è esercitato avesse la qualità di soggetto passivo. Il soggetto passivo è quindi tenuto a fornire prove oggettive del fatto che beni e servizi gli siano stati effettivamente forniti a monte da soggetti passivi, ai fini della realizzazione di proprie operazioni soggette ad IVA e con riguardo alle quali l'IVA sia stata effettivamente assolta. Tali prove possono comprendere, in particolare, documenti in possesso di fornitori o prestatori presso i quali il soggetto passivo abbia acquistato beni o servizi per i quali abbia assolto l'IVA (v., in tal senso, sentenza del 21 novembre 2018, Vădan, C-664/16, EU:C:2018:933, punti 44 e 45).
- 40 Tuttavia, per quanto riguarda la lotta contro le evasioni dell'IVA, l'amministrazione tributaria non può esigere in maniera generale dal soggetto passivo che intende esercitare il diritto a detrazione dell'IVA di verificare, in particolare, che il fornitore dei beni o dei servizi per i quali tale diritto è esercitato abbia la qualità di soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 61, nonché ordinanza del 3 settembre 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punto 56).
- 41 Per quanto riguarda l'onere della prova relativamente alla questione di stabilire se il fornitore abbia la qualità di soggetto passivo, occorre distinguere tra, da un lato, l'accertamento di una condizione sostanziale del diritto a detrazione dell'IVA e, dall'altro, la determinazione dell'esistenza di un'evasione dell'IVA.
- 42 Pertanto, se, nell'ambito della lotta contro le evasioni dell'IVA, non si può esigere in maniera generale dal soggetto passivo che intende esercitare il suo diritto a detrazione dell'IVA che verifichi che il fornitore dei beni o dei servizi interessati abbia la qualità di soggetto passivo, ciò non vale qualora l'accertamento di detta qualità sia necessario per verificare che tale condizione sostanziale del diritto a detrazione sia soddisfatta.
- 43 In quest'ultima ipotesi, spetta al soggetto passivo dimostrare, sulla base di prove oggettive, che il fornitore ha la qualità di soggetto passivo, a meno che l'amministrazione tributaria non disponga delle informazioni necessarie per verificare che tale condizione sostanziale del diritto alla detrazione dell'IVA sia soddisfatta. A tale proposito, occorre ricordare che dalla formulazione dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 risulta che la nozione di «soggetto passivo» è definita in modo ampio, fondandosi su circostanze di fatto (sentenze del 6 settembre 2012, Tóth, C-324/11, EU:C:2012:549, punto 30, e del 22 ottobre 2015, PPUH Stehcemp, C-277/14, EU:C:2015:719, punto 34), cosicché la qualità di soggetto passivo del fornitore può risultare dalle circostanze del caso di specie.
- 44 Ne consegue che, per quanto riguarda l'accertamento delle condizioni sostanziali del diritto alla detrazione dell'IVA, qualora l'identità del vero fornitore non sia indicata nella fattura relativa ai beni o ai servizi per i quali è esercitato il diritto a detrazione dell'IVA, tale diritto deve essere negato al soggetto passivo se, tenuto conto delle circostanze di fatto e malgrado gli elementi forniti da tale soggetto passivo, mancano i dati necessari per verificare che tale fornitore aveva la qualità di soggetto passivo.
- 45 Inoltre, come ricordato in più occasioni dalla Corte, la lotta contro evasioni, elusioni ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla direttiva 2006/112. A tale riguardo, la Corte ha dichiarato che i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto dell'Unione e che, pertanto, 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 abusivo (v., in tal senso, sentenze del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, punti 54 e 55; del 16 ottobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punto 34 e giurisprudenza ivi citata,

nonché ordinanza del 14 aprile 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punto 21).

- 46 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 (v., in tal senso, sentenze del 6 luglio 2006, Kittel e Recolta Recycling, C-439/04 e C-440/04, EU:C:2006:446, punto 59; del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, C-80/11 e C-142/11, EU:C:2012:373, punto 45; del 16 ottobre 2019, Glencore Agriculture Hungary, C-189/18, EU:C:2019:861, punto 35 e giurisprudenza ivi citata, nonché ordinanza del 14 aprile 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punto 22).
- 47 A tale riguardo, essa ha ritenuto che un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione all'IVA debba essere considerato, ai fini della direttiva 2006/112, partecipante a tale 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, punto 23 e giurisprudenza ivi citata).
- 48 La Corte ha altresì ripetutamente precisato, con riferimento a casi in cui le condizioni sostanziali del diritto a detrazione erano soddisfatte, che il beneficio del diritto a detrazione può essere negato al soggetto passivo soltanto qualora si dimostri, alla luce di elementi oggettivi, che questi sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con l'acquisto dei beni e servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, lo stesso partecipava a un'operazione che si iscriveva in una siffatta evasione commessa dal fornitore o da altro operatore intervenuto a monte o a valle nella catena delle cessioni o prestazioni (ordinanza del 14 aprile 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punto 24 e giurisprudenza ivi citata).
- 49 A tale riguardo, la Corte ha infatti stabilito che non è compatibile con il regime del diritto a detrazione previsto dalla direttiva 2006/112 sanzionare con il diniego di tale diritto un soggetto passivo che non sapeva e non avrebbe potuto sapere che l'operazione interessata si iscriveva in un'evasione commessa dal fornitore, o che un'altra operazione nell'ambito della catena delle cessioni, anteriore o posteriore a quella realizzata da detto soggetto passivo, era viziata da evasione dell'IVA, posto che l'istituzione di un sistema di responsabilità oggettiva andrebbe 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 giurisprudenza ivi citata).
- 50 Inoltre, secondo una giurisprudenza costante della Corte, poiché il diniego del diritto a detrazione è un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce, incombe alle autorità tributarie dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo ha commesso un'evasione dell'IVA o sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in una simile evasione. Spetta poi ai giudici nazionali verificare se le amministrazioni finanziarie interessate abbiano dimostrato l'esistenza di detti elementi oggettivi (ordinanza del 3 settembre 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punto 57 e la giurisprudenza ivi citata).
- 51 Poiché il diritto dell'Unione non prevede norme relative alle modalità dell'assunzione delle prove in materia di evasione IVA, tali elementi oggettivi devono essere stabiliti dall'amministrazione finanziaria secondo le norme in materia di prova previste dal diritto nazionale. Tuttavia, tali norme non devono pregiudicare l'efficacia del diritto dell'Unione (ordinanza del 3 settembre 2020, Vikingo Fővállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punto 59 e giurisprudenza ivi citata).

- 52 Dalla giurisprudenza rammentata ai punti 46 e 51 della presente sentenza deriva che il beneficio del diritto a detrazione può essere negato a tale soggetto passivo solamente qualora si dimostri, dopo aver effettuato una valutazione globale di tutti gli elementi e di tutte le circostanze di fatto del caso di specie conformemente alle norme nazionali sull'onere della prova, che detto soggetto passivo ha commesso un'evasione IVA o sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento di tale diritto si iscriveva in una simile evasione (v., in tal senso, sentenza del 13 febbraio 2014, Maks Pen, C-18/13, EU:C:2014:69, punto 30, e ordinanza del 10 novembre 2016, Signum Alfa Sped, C-446/15, non pubblicata, EU:C:2016:869, punto 36). Il beneficio del diritto a detrazione può essere negato solo qualora tali fatti siano stati sufficientemente dimostrati con mezzi che non siano supposizioni (v., in tal senso, ordinanza del 3 settembre 2020, Crewprint, C-611/19, non pubblicata, EU:C:2020:674, punto 45).
- 53 Nel caso di specie, nell'ambito di tale valutazione globale, il fatto che il soggetto passivo, che chiede di beneficiare del diritto a detrazione e che ha emesso la fattura, abbia consapevolmente menzionato un fornitore fittizio su detta fattura è un elemento rilevante tale da indicare che il soggetto passivo in questione era cosciente di partecipare a una cessione di beni che si iscriveva in un'evasione dell'IVA. Spetta, tuttavia, al giudice del rinvio valutare, tenendo conto di tutti gli elementi e delle circostanze di fatto del caso di specie, se ciò si verifichi effettivamente nell'ambito del procedimento principale.
- 54 Per quanto riguarda l'eventualità di una pratica abusiva, va rilevato che l'esistenza di una tale pratica richiede la sussistenza di due condizioni, vale a dire, da un lato, che le operazioni di cui trattasi, nonostante soddisfino le condizioni previste dalle pertinenti disposizioni di tale direttiva e della normativa nazionale di recepimento, abbiano come risultato l'ottenimento di un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria all'obiettivo perseguito da dette disposizioni e, dall'altro, che da un insieme di elementi oggettivi risulti che lo scopo essenziale delle operazioni di cui trattasi si limita all'ottenimento di tale vantaggio fiscale (v., in particolare, sentenze del 17 dicembre 2015, WebMindLicenses, C-419/14, EU:C:2015:832, punto 36; del 10 luglio 2019, Kuršu zeme, C-273/18, EU:C:2019:588, punto 35, e del 18 giugno 2020, KrakVet Marek Batko, C-276/18, EU:C:2020:485, punto 85).
- 55 Di conseguenza, non rientra in una simile pratica il fatto di menzionare un fornitore fittizio sulla fattura relativa ai beni o ai servizi per i quali il diritto a detrazione dell'IVA è esercitato, dal momento che, come ricordato al punto 27 della presente sentenza, l'indicazione del fornitore, sulla fattura relativa ai beni o ai servizi per i quali il diritto a detrazione dell'IVA è esercitato, costituisce una condizione formale di tale diritto e, pertanto, tale indicazione non comporta che le condizioni sostanziali previste dalle disposizioni relative al diritto a detrazione siano soddisfatte.
- 56 In terzo luogo, per quanto riguarda la questione di stabilire se l'esercizio del diritto a detrazione possa essere negato al soggetto passivo in mala fede solo nell'ipotesi in cui sussistano un rischio di perdita di entrate fiscali per lo Stato membro e un vantaggio fiscale per il soggetto passivo o per altri partecipanti all'operazione di cui trattasi, occorre osservare che, nell'ambito dell'applicazione del regime dell'inversione contabile, nessun pagamento è dovuto, in linea di principio, all'Erario (v., in particolare, sentenze del 6 febbraio 2014, Fatorie, C-424/12, EU:C:2014:50, punto 29, e del 26 aprile 2017, Farkas, C-564/15, EU:C:2017:302, punto 41). Peraltro, è irrilevante ai fini del diritto del soggetto passivo di detrarre l'IVA stabilire se l'IVA, dovuta sulle operazioni di vendita precedenti o successive relative ai beni interessati sia stata versata o meno all'Erario (v., in tal senso, ordinanza del 3 settembre 2020, Vikingo Fövállalkozó, C-610/19, EU:C:2020:673, punto 42 e giurisprudenza ivi citata). Tuttavia, come risulta dai punti 44 e da 46 a 52 della presente sentenza, l'esercizio del diritto a detrazione deve essere negato al soggetto passivo qualora manchino i dati necessari per verificare che il fornitore dei beni o dei servizi interessati avesse la qualità di soggetto passivo o sia sufficientemente dimostrato che tale soggetto passivo ha commesso un'evasione dell'IVA o sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento di tale diritto si iscriveva in una simile evasione. La constatazione di un rischio di perdita di entrate fiscali non è, di conseguenza, necessaria per fondare un simile diniego.

- 57 Parimenti, a tal fine, è irrilevante che l'operazione di cui trattasi abbia procurato o meno un vantaggio fiscale al soggetto passivo o ad altri soggetti che intervengono nella catena di cessioni o di prestazioni. Infatti, da un lato, l'esistenza di un siffatto vantaggio è estranea alla questione di stabilire se siano soddisfatte le condizioni sostanziali alle quali è subordinato il diritto a detrazione, come la qualità di soggetto passivo del fornitore dei beni o dei servizi di cui trattasi. Dall'altro lato, diversamente da quanto stabilito in materia di pratiche abusive, l'accertamento della partecipazione del soggetto passivo a un'evasione dell'IVA non è subordinato alla condizione che tale operazione gli abbia procurato un vantaggio fiscale la cui concessione viola l'obiettivo perseguito dalle disposizioni della direttiva 2006/112 (ordinanza del 14 aprile 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punto 35).
- 58 Poiché il giudice del rinvio ha menzionato la possibile malafede del soggetto passivo che occulta l'identità del vero fornitore, occorre aggiungere che, sebbene non sia in contrasto con il diritto dell'Unione esigere che un operatore agisca in buona fede, non è necessario dimostrare la malafede del soggetto passivo per negargli il beneficio del diritto a detrazione (v., in tal senso, ordinanza del 14 aprile 2021, Finanzamt Wilmersdorf, C-108/20, EU:C:2021:266, punti 30 e 31).
- 59 Infine, nei limiti in cui il giudice del rinvio menziona anche il fatto che l'occultamento del vero fornitore può mettere a repentaglio l'imposizione diretta privando l'amministrazione fiscale di mezzi di controllo, occorre sottolineare che dalla giurisprudenza richiamata ai punti 30 e 31 della presente sentenza risulta che il beneficio del diritto a detrazione non può essere negato per tale motivo. Infatti, un tale diniego sarebbe contrario al principio fondamentale che tale diritto costituisce e, di conseguenza, al principio di neutralità fiscale.
- 60 Alla luce di tutte le suesposte considerazioni, occorre rispondere alle questioni sollevate dichiarando che la direttiva 2006/112, letta in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale, deve essere interpretata nel senso che a un soggetto passivo deve essere negato l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA relativa all'acquisto di beni che gli sono stati ceduti, qualora tale soggetto passivo abbia consapevolmente indicato un fornitore fittizio sulla fattura che egli stesso ha emesso per tale operazione nell'ambito dell'applicazione del regime dell'inversione contabile, se, tenuto conto delle circostanze di fatto e degli elementi forniti da tale soggetto passivo, mancano i dati necessari per verificare che il vero fornitore aveva la qualità di soggetto passivo o se è sufficientemente dimostrato che tale soggetto passivo ha commesso un'evasione dell'IVA o sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in una simile evasione.

Sulle spese

- 61 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:

La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, letta in combinato disposto con il principio di neutralità fiscale, deve essere interpretata nel senso che a un soggetto passivo deve essere negato l'esercizio del diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) relativa all'acquisto di beni che gli sono stati ceduti, qualora tale soggetto passivo abbia consapevolmente indicato un fornitore fittizio sulla fattura che egli stesso ha emesso per tale operazione nell'ambito dell'applicazione del regime dell'inversione contabile, se, tenuto conto delle circostanze di fatto e degli elementi forniti da tale soggetto passivo, mancano i dati necessari per verificare che il vero fornitore aveva la qualità di soggetto passivo o se è sufficientemente dimostrato che tale soggetto passivo ha commesso un'evasione dell'IVA o sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in una simile evasione.

Firme

* Lingua processuale: lo spagnolo.