



Centro di ricerca IFE - Ius Fiscale Europaeum, Università degli Studi Suor Orsola Benincasa

Causa e data	Parti in causa	Sezione CGUE	Tipo di procedimento	Stato membro di provenienza	Grado di giudizio nazionale	Conclusioni Avvocato generale	Note	Principi richiamati dalla Corte	Oggetto
C - 611/19 ordinanza del 3 settembre 2020, ECLI:EU:C:2020:674	Crewprint Kft. contro Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága	X	Rinvio pregiudiziale	H	Ultima istanza	M. P. Pikamäe	ordinanza	Neutralità fiscale, effettività, proporzionalità	Diritto a detrazione dell'IVA - Diniego - Frode - Prove - Catena di subappaltatori".

Classificazione

Diritto secondario -IVA

Questione pregiudiziale

1) Le disposizioni sulla detrazione dell'IVA nella direttiva 2006/112 e il principio di neutralità fiscale ostano ad un'interpretazione e ad una prassi nazionale secondo cui l'amministrazione fiscale, nel caso dell'operazione economica tra le parti, rifiuta il diritto a detrazione dell'IVA in quanto considera fraudolenta la forma del rapporto giuridico tra le parti (contratto d'impresa) nella misura in cui ad esso è collegato un diritto a detrazione, e riclassifica l'attività - ai sensi dell'articolo 1, paragrafo 7 [del codice di procedura fiscale] - in un'attività (attività di agente) che non dà diritto a deduzione, l'amministrazione fiscale ritiene che il comportamento delle parti costituisca un'evasione fiscale in quanto l'attività di intermediario in qualità di impresa del destinatario delle fatture non è una forma necessaria della sua attività, in quanto l'impresa avrebbe potuto esercitarla in qualità di agente. A tale riguardo, le norme applicabili in materia fiscale impongono ai soggetti passivi, come condizione per l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA, di scegliere una forma di attività economica che comporti per loro un onere fiscale più elevato, e si deve ritenere che un diritto sia esercitato in modo non conforme alla sua destinazione quando le parti lo esercitano, in virtù della libertà contrattuale di cui godono, conferiscono all'attività economica tra di loro, al fine di conseguire uno scopo estraneo a considerazioni di diritto tributario, la forma di un certo tipo di contratto che, pur non essendo l'obiettivo perseguito, dà anche diritto alla deduzione?

2) Se l'interpretazione e la prassi nazionale di cui trattasi siano conformi alle disposizioni in materia di detrazione dell'IVA contenute nella direttiva 2006/112 e al principio della neutralità fiscale nella misura in cui l'amministrazione fiscale, qualora il soggetto passivo che intenda esercitare il suo diritto a detrazione dell'IVA soddisfi le condizioni materiali e formali per la detrazione e abbia adottato, prima della conclusione del contratto, le misure che ci si può attendere da lui, rifiuti di esercitare il diritto a detrazione per il motivo che considera la costituzione della catena di operazioni priva di qualsiasi necessità economica e, quindi, in quanto costituisce l'esercizio di un diritto non conforme allo scopo cui era destinato, perché il subappaltatore, pur essendo in grado di eseguire il contratto, ha affidato l'esecuzione ad altri subappaltatori per un altro motivo o per un altro scopo estraneo alle condizioni di fatto imposte dalle norme di diritto tributario, e perché il soggetto passivo che intendeva esercitare il diritto a detrazione dell'IVA sapeva, al momento del ricevimento dell'ordine, che il suo subappaltatore - privo delle necessarie risorse materiali e umane - avrebbe eseguito l'ordine ricorrendo egli stesso a subappaltatori. Se la risposta a tale domanda sia influenzata dal fatto che il soggetto passivo o il suo subappaltatore ha introdotto nella catena un subappaltatore che ha un qualche tipo di legame diretto con lui o che ha con lui un certo rapporto personale o organico (rapporto personale, stretto rapporto familiare, concentrazione di interessi [nelle imprese] nelle mani delle stesse persone).

3) In caso di risposta affermativa alla questione precedente, se sia compatibile con il requisito di una constatazione di fatto basata su circostanze di fatto oggettive che l'amministrazione fiscale qualifichi il rapporto economico tra il soggetto passivo che intende esercitare il diritto a detrazione dell'IVA e il suo subappaltatore come irrazionale e ingiustificato, basando tale constatazione esclusivamente sulla testimonianza di una parte del personale del subappaltatore, senza determinare sulla base di fatti oggettivi le caratteristiche, le circostanze particolari e il contesto economico rilevante dell'attività economica oggetto del contratto, e senza sentire i dirigenti - che detengono il potere decisionale - del soggetto passivo e delle società subappaltatrici della catena; in questo caso, invece, è necessario prendere in considerazione la capacità del soggetto passivo o dei partecipanti alla catena di effettuare l'operazione ed è necessario coinvolgere un esperto per valutare tale capacità? 4) Se le disposizioni della direttiva 2006/112 e il principio di effettività ostino ad un'interpretazione e ad una prassi nazionale secondo cui - supponendo che sussistano i presupposti materiali e formali per la detrazione dell'IVA e che siano state adottate le misure ragionevolmente necessarie - l'amministrazione fiscale sulla base di circostanze - come indicato nelle sentenze della Corte di giustizia dell'Unione europea - che non giustificano [il rigetto della] deduzione dell'imposta e non sono considerate oggettive, considera l'evasione fiscale come accertata e respinge il diritto alla deduzione per il solo motivo che tali circostanze si verificano in numero sufficiente tra tutti i partecipanti alla catena in esame. »

Dispositivo

La direttiva del Consiglio 28 novembre 2006, 2006/112/CE, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, in combinato disposto con i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità, deve essere interpretata nel senso che osta ad una prassi nazionale in base alla quale l'autorità fiscale nega ad un soggetto passivo il diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto a monte per il motivo che il comportamento di tale soggetto passivo e dell'emittente dell'imposta costituisce una frode, qualora in primo luogo, i loro contratti non erano necessari per lo svolgimento delle operazioni economiche in questione e potevano ricevere una classificazione giuridica diversa da quella da essi data, in secondo luogo, l'emittente aveva fatto ricorso, senza necessità o razionalità economica, ad una catena di subappaltatori, alcuni dei quali non disponevano delle necessarie risorse personali e materiali, e in terzo luogo, l'ente dichiarante aveva legami personali o organizzativi con tale emittente e con uno di tali subappaltatori. Per giustificare un siffatto rifiuto, occorre accertare, oltre che con supposizioni basate su criteri prestabiliti, che lo stesso soggetto passivo ha partecipato attivamente ad una frode o che sapeva o avrebbe dovuto sapere che tali operazioni erano implicate in una frode commessa dall'emittente di fatture, cosa che spetta al giudice nazionale accertare.

Nota redazionale

La causa ha ad oggetto un ricorso di riesame in sede giurisdizionale avverso una decisione dell'amministrazione tributaria nazionale che nega il diritto alla detrazione dell'IVA in quanto tale autorità ha riqualificato l'attività del soggetto passivo e ha considerato la catena di fatturazione come una pratica abusiva e fraudolenta a motivo della ripetizione reiterata di circostanze che non sono considerate oggettive conformemente alla giurisprudenza della Corte di Giustizia.

Il giudice del rinvio chiede se, nel caso in cui il soggetto passivo soddisfi i requisiti sostanziali e formali per la detrazione dell'IVA, sia necessario, al fine di giustificare il diniego di tale detrazione, specificare in che cosa consista la frode fiscale contestata o se sia sufficiente menzionare irregolarità commesse dai partecipanti alla catena, carenze o l'incompletezza dei ricordi dei partecipanti alla catena, nonché un numero sufficiente di circostanze che, secondo quanto dichiarato dalla Corte di giustizia dell'Unione europea, non potrebbero giustificare il diniego della detrazione dell'IVA.

Nel caso di specie non risulta chiaro se possa assumere rilevanza e, pertanto, costituire in sé una frode fiscale, il fatto che il servizio sia fornito creando una catena nella quale esiste o esisteva un legame personale od organizzativo tra il soggetto passivo e l'emittente la fattura o tra alcuni membri della catena. Inoltre, non è chiaro neppure se lo scopo della creazione di una catena per fini estranei al fatto imponibile costituisca una frode fiscale nella misura in cui la creazione di detta catena incide effettivamente sull'importo dell'IVA, in quanto tale importo risulta più elevato a causa delle caratteristiche inerenti alla costituzione della catena. Occorre inoltre chiarire se l'amministrazione tributaria agisca in maniera legittima allorché, nel compiere la propria valutazione, non tiene conto della finalità del sistema dell'IVA né del fatto che il debito di IVA aumenta con l'aumentare delle somme interessate dal diritto a detrazione.

In tutte le questioni sollevate, il giudice del rinvio chiede se la portata, l'intensità e l'ampiezza della prova richiesta per esercitare il diritto alla detrazione dell'IVA applicati dall'amministrazione tributaria e che la Kúria (Corte suprema, Ungheria) considera legittime - tenuto conto anche del principio di neutralità fiscale - si estendano ai fatti rilevanti e siano necessarie e proporzionate, vale a dire non superino i limiti stabiliti dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, considerato in particolare che l'amministrazione tributaria contesta alla ricorrente l'insufficienza della prova nel procedimento fiscale e, oltre a negarle il diritto alla detrazione dell'IVA, le impone una sanzione fiscale.

Continuando a fondare il diniego del diritto alla detrazione dell'IVA senza invocare fatti oggettivi ragionevolmente e direttamente connessi con l'operazione economica, l'amministrazione tributaria nega automaticamente l'esercizio di tale diritto invocando una prassi abusiva e un rapporto organizzativo o personale, nonché una riqualificazione del contratto, trasferendo ai soggetti passivi il proprio obbligo di verifica, contrariamente a quanto stabilito dalla direttiva 2006/112 e dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, ma con tale prassi contravviene altresì ai principi di neutralità fiscale, di proporzionalità e di effettività.

Secondo i giudici di Lussemburgo, in materia IVA i principi di neutralità fiscale, di effettività e di proporzionalità non consentono di legittimare la prassi nazionale con cui l'amministrazione tributaria nega a un soggetto passivo il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto assoluta a monte per il motivo che il comportamento di tale soggetto passivo e dell'emittente delle fatture costituisce una frode per il solo fatto che i loro contratti non erano necessari al compimento delle operazioni economiche di cui trattasi e potevano ricevere una qualificazione giuridica diversa da quella data da essi. Non è sufficiente che tale emittente si sia avvalso, senza necessità o razionalità economica, di una catena di subappaltatori, alcuni dei quali non disponevano dei mezzi personali e materiali necessari e che detto soggetto passivo aveva legami sotto il profilo personale o organizzativo con detto emittente nonché con uno di tali subappaltatori. Al fine di negare il diritto alla detrazione, l'amministrazione finanziaria deve dimostrare, con mezzi diversi da supposizioni basate su criteri prestabiliti, che tale medesimo soggetto passivo ha partecipato attivamente a una frode o che sapeva o avrebbe dovuto sapere che tali operazioni s'iscrivevano in una frode commessa dall'emittente delle fatture, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare.

La presente nota sarà inserita in una raccolta dotata di ISBN