



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-281/20, 11 novembre 2021, ECLI:EU:C:2021:910	Ferimet S.L. contro Administració n General del Estado	V sezione	Rinvio pregiudiziale	ES	Ultima istanza	/	/	Neutralità fiscale - Diritto di detrazione	Diritto alla detrazione dell'iva - Regime dell'inversione contabile - Condizioni formali e sostanziali - Onere della prova

Classificazione

Diritto secondario - iva

Questione pregiudiziale

Se l'articolo 168 e le correlate disposizioni della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2003, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto (IVA), e il principio di neutralità fiscale che ne deriva, nonché la giurisprudenza della CGUE 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.

Dispositivo

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.

Nota redazionale

La Corte di Giustizia (CGUE, 11 novembre 2021, causa C-281/20) è intervenuta sulla rilevanza delle condizioni, formali e sostanziali, necessarie per il corretto esercizio del diritto a detrarre l'iva, negandolo nel caso in cui il soggetto passivo abbia consapevolmente indicato in fattura un fornitore fittizio, così impedendo l'individuazione del reale cedente.

Nel caso di specie, la Ferimet SL dichiarava di aver acquistato materiali di recupero ed emetteva la relativa fattura avvalendosi del regime dell'inversione contabile dell'iva. A seguito di verifica, l'ispettorato delle imposte spagnolo contestava alla società di aver simulato l'operazione deliberatamente occultando il vero fornitore dei prodotti acquistati e negava la detrazione iva, provvedendo ad emettere un avviso di accertamento accompagnato dalla rispettiva sanzione. La società dapprima ricorreva avverso tali atti e, successivamente, impugnava la decisione di rigetto del Tribunale economico-amministrativo regionale della Catalogna sostenendo, da un lato, che l'operazione di acquisto aveva effettivamente avuto luogo e dunque non poteva essere negato il diritto alla detrazione e, dall'altro, che il regime dell'inversione contabile assicurava la riscossione dell'iva e non comportava vantaggi fiscali a suo beneficio. La Corte superiore di giustizia della Catalogna respingeva il ricorso e la società proponeva impugnazione dinanzi al Tribunale Supremo che ha sospeso il procedimento e sottoposto alla Corte di giustizia tre questioni pregiudiziali con le quali ha chiesto, in sostanza, se la direttiva 2006/112, in combinato disposto col principio di neutralità fiscale, debba essere interpretata nel senso che a un soggetto passivo deve essere negato l'esercizio del diritto a detrarre l'iva relativa all'acquisto di beni che gli sono stati ceduti, qualora abbia indicato consapevolmente un fornitore fittizio sulla fattura emessa per tale operazione nell'ambito di applicazione del regime dell'inversione contabile.

Il giudice del rinvio ha interrogato la Corte circa la natura (formale o sostanziale) dell'indicazione del fornitore riportata sulla fattura e le conseguenze dell'occultamento, da parte del soggetto passivo, del vero fornitore di tali beni, nel caso in cui l'esistenza effettiva della cessione e quella del loro utilizzo a valle da parte di tale soggetto passivo non siano contestate. Ulteriore dubbio concerne la possibilità di negare al soggetto passivo in mala fede il diritto alla detrazione solo nell'ipotesi in cui esista un rischio di perdita di entrate fiscali per lo Stato membro interessato e un vantaggio fiscale per taluno dei partecipanti all'operazione.

La Corte di giustizia ricorda che il diritto alla detrazione, che costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'iva, è subordinato al rispetto di condizioni sia sostanziali che formali. Le condizioni sostanziali per poter beneficiare del diritto sono le seguenti: l'interessato deve essere un "soggetto passivo"; a monte, i beni o i servizi devono essere ceduti o forniti da un altro soggetto passivo e, a valle, questi devono essere utilizzati dal soggetto passivo ai fini di sue operazioni soggette ad imposta (art. 168, lettera a), direttiva 2006/112). Quanto alle modalità di esercizio del diritto alla detrazione dell'iva, assimilabili a condizioni di natura formale, l'articolo 178, lettera a), della direttiva 2006/112 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.

La Corte sottolinea che l'indicazione del fornitore sulla fattura costituisce una condizione formale per l'esercizio del diritto a detrarre, mentre la qualità di soggetto passivo del fornitore dei beni o dei servizi rientra nelle condizioni sostanziali. In merito al bilanciamento tra le due condizioni, dalla giurisprudenza europea risulta che l'importanza del principio di neutralità dell'iva è tale da imporre che la detrazione a monte sia accordata se sono soddisfatte le condizioni sostanziali pur se talune condizioni formali siano state omesse; tuttavia, secondo la Corte vi è un limite rappresentato da tutti quei casi in cui la violazione dei requisiti formali abbia portata tale da impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali.

Con specifico riferimento alla controversia *de qua*, la Corte chiarisce che, nel rapporto tra condizioni sostanziali e formali, l'indicazione nell'autofattura di un fornitore fittizio integra la violazione di un requisito formale che assume, tuttavia, valenza sostanziale poichè impedisce di individuare lo *status* di soggetto passivo del vero cedente, che rientra nelle condizioni sostanziali del diritto di detrazione.

Attraverso un'analisi del riparto dell'onere probatorio, i giudici lussemburghesi giungono a ritenere che a un soggetto passivo deve essere negato l'esercizio del diritto a detrarre l'iva allorchè 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.