

**Causa C-281/20****Sintesi della domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 98, paragrafo 1, del regolamento di procedura della Corte di giustizia****Data di deposito:**

26 giugno 2020

**Giudice del rinvio:**

Tribunal Supremo (Corte suprema, Spagna)

**Data della decisione di rinvio:**

11 febbraio 2020

**Ricorrente:**

Ferimet, S. L.

**Resistente:**

Administración General del Estado

**Oggetto del procedimento principale**

Ricorso per cassazione che trae origine da una decisione con cui l'amministrazione tributaria ha negato il diritto alla detrazione degli importi dell'IVA di un'impresa che, in regime di inversione contabile, ha emesso un'autofattura che indicava come fornitore dei beni un'impresa che non era il vero fornitore.

**Oggetto e fondamento giuridico del rinvio pregiudiziale**

Domanda di pronuncia pregiudiziale ai sensi dell'articolo 267 TFUE, vertente sull'interpretazione degli articoli 168, 193, 199, paragrafo 1, lettera d), 200 e 226, paragrafo 11, della direttiva IVA.

**Questioni pregiudiziali**

1. 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, 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.

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.

### **Disposizioni di diritto dell'Unione richiamate**

**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 prosieguo: la «direttiva IVA»), articoli 168, 193, 199, paragrafo 1, lettera d), 200 e 226, paragrafo 11.

### ***Giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea***

Sentenza del 1° aprile 2004, Bockemühl, C-90/02, relativa al regime dell'inversione contabile dell'IVA in caso di prestazioni di servizi e applicabile *mutatis mutandis* ai casi di cessione di beni.

«Un soggetto passivo che, quale destinatario di servizi, è debitore dell'IVA corrispondente non è tenuto ad essere in possesso di una fattura redatta conformemente all'art[icolo] 22, [paragrafo] 3, della sesta direttiva per poter esercitare il suo diritto a de[tra]zione e deve unicamente assolvere le formalità stabilite dallo Stato membro interessato» (punto 47).

Sebbene gli Stati membri possano stabilire le formalità per l'esercizio del diritto a detrazione in caso di autofatturazione (inversione contabile), «detta facoltà può esercitarsi solo se l'imposizione di tali formalità, per il numero e per il tecnicismo delle medesime, non rende praticamente impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a de[tra]zione» (punto 49).

«La portata delle formalità da assolvere al fine di poter esercitare il diritto a de[tra]zione non [dovrebbe] oltrepassare quanto è strettamente necessario per controllare la corretta applicazione della procedura di autofatturazione in questione» (punto 50).

«Poiché l'amministrazione tributaria dispone delle informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo, in quanto destinatario della prestazione di cui trattasi, è debitore dell'IVA, essa non può imporre, riguardo al diritto di tale soggetto passivo di de[tra]rre la stessa IVA, condizioni supplementari che possono avere l'effetto di vanificare l'esercizio dello stesso» (punto 51).

Sentenza dell'8 maggio 2008, Ecotrade, C-95/07 e C-96/07, relativa al regime dell'inversione contabile, nella quale si dichiara, con riferimento alle formalità per l'esercizio del diritto a detrazione, quanto segue:

«Se è vero che tale disposizione [articolo 18, paragrafo 1, lettera d), della sesta direttiva IVA] consente agli Stati membri di fissare le formalità riguardanti l'esercizio del diritto a detrazione nel caso dell'inversione contabile, l'inosservanza di queste ultime da parte del soggetto passivo non può privarlo del suo diritto a detrazione» (punto 62) e, «poiché il regime dell'inversione contabile è incontestabilmente applicabile alle cause principali, il principio di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'IVA a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi» (punto 63); infatti, «se è vero che tali disposizioni consentono agli Stati membri di adottare talune misure, esse non devono tuttavia eccedere quanto è necessario per conseguire gli obiettivi indicati al punto precedente. Simili misure non possono quindi essere utilizzate in modo tale da rimettere sistematicamente in questione il diritto alla detrazione dell'IVA, il quale è un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA istituito dalla normativa comunitaria in materia» (punto 66).

In conclusione, «non può ritenersi che un'inosservanza di obblighi contabili come quella di cui alle cause principali implichi un rischio di perdite di entrate fiscali, posto che, come si è ricordato al punto 56 di questa sentenza, nell'ambito dell'applicazione del regime dell'inversione contabile nulla è dovuto, in linea di principio, all'erario. Per tali ragioni, una simile inosservanza non può neppure essere assimilata ad un'operazione inficiata da frode fiscale o ad un uso abusivo delle norme comunitarie, in quanto non è stata effettuata per ottenere un indebito vantaggio fiscale» (punto 71).

Sentenza del 10 luglio 2019, Kuršu zeme, C-273/18, anch'essa relativa a una fattispecie simile a quella in esame e nella quale la Corte suprema della Lettonia ha sottoposto alla CGUE la seguente questione pregiudiziale:

«Se l'articolo 168, lettera a), della direttiva [IVA] debba essere interpretato nel senso che osta al divieto di detrazione dell'[IVA] [versata a monte] qualora tale divieto si basi unicamente sul coinvolgimento consapevole del soggetto passivo nel concepire operazioni simulate, ma non venga indicato in che modo dalle specifiche operazioni sia risultato un pregiudizio a danno dell'Erario – per il mancato pagamento dell'IVA o come richiesta indebita di rimborso di detta imposta – rispetto ad una situazione nella quale le operazioni fossero state concepite conformemente alle loro reali circostanze».

La risposta della Corte, che ha riformulato la questione sollevata, è la seguente, riassunta qui nella sostanza:

«L'accertamento di una pratica abusiva, in materia di IVA richiede la sussistenza di due condizioni, vale a dire, da un lato, che le operazioni di cui trattasi, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della direttiva IVA e della normativa nazionale di trasposizione, 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» (punto 35).

«Il fatto che si riceva un bene direttamente da colui che emette la fattura non è necessariamente la conseguenza di un occultamento fraudolento del reale fornitore e non costituisce necessariamente una pratica abusiva, ma può avere altre motivazioni, quali, in particolare, l'esistenza di due vendite successive riguardanti i medesimi beni, i quali, su ordine, sono trasportati direttamente dal primo venditore al secondo acquirente, cosicché si verificano due cessioni successive ai sensi dell'articolo 14, paragrafo 1, della direttiva IVA, ma un solo trasporto effettivo. (...) Non è necessario che il primo acquirente sia divenuto proprietario dei beni in parola al momento di tale trasporto, posto che l'esistenza di una cessione ai sensi di tale disposizione non presuppone il trasferimento della proprietà giuridica del bene» (punto 36).

Data la mancata dimostrazione da parte dell'autorità lettone dell'esistenza di un indebito vantaggio fiscale, «la sola esistenza di una catena di operazioni e il fatto che la Kuršu zeme sia entrata fisicamente in possesso dei beni di cui trattasi nel deposito [di una società] senza riceverli effettivamente dalla società che compare quale fornitore di tali beni nella fattura» non possono di per sé giustificare la conclusione che la Kuršu zeme non abbia acquistato i suddetti beni e che pertanto l'operazione intercorsa non sarebbe avvenuta (punto 37).

Sentenza del 17 ottobre 2019, Unitel, C-653/18.

«La qualificazione di un'operazione come cessione di beni, ai sensi dell'articolo 146, paragrafo 1, lettere a) e b), della direttiva IVA, non può essere subordinata alla condizione che l'acquirente sia identificato» (punto 25). «Tuttavia, in secondo luogo, spetta agli Stati membri, conformemente all'articolo 131 della direttiva IVA, fissare le condizioni in presenza delle quali essi esentano le operazioni di esportazione per assicurare la corretta e semplice applicazione delle esenzioni previste dalla direttiva in parola e per prevenire ogni possibile evasione, elusione e abuso. Nell'esercizio dei loro poteri, gli Stati membri devono nondimeno rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico dell'Unione, tra i quali figura, in particolare, il principio di proporzionalità» (punto 26).

«Per quanto attiene al summenzionato principio di proporzionalità, occorre ricordare che una misura nazionale eccede quanto necessario per assicurare l'esatta riscossione dell'imposta nel caso in cui subordini essenzialmente il diritto all'esenzione dall'IVA al rispetto di obblighi formali, senza che siano presi in considerazione i requisiti sostanziali e, in particolare, senza porsi la questione se questi ultimi siano stati soddisfatti. Le operazioni devono infatti essere tassate prendendo in considerazione le loro caratteristiche oggettive» (punto 27).

«Inoltre, qualora i requisiti sostanziali siano soddisfatti, il principio di neutralità fiscale esige che l'esenzione dall'IVA sia concessa anche se determinati requisiti formali sono stati omessi da parte dei soggetti passivi» (punto 28).

«Secondo la giurisprudenza della Corte, esistono due sole fattispecie nelle quali l'inosservanza di un requisito formale può comportare la perdita del diritto all'esenzione dall'IVA» (punto 29).

«Da un lato, la violazione di un requisito formale può portare al diniego dell'esenzione dall'IVA se tale violazione ha come effetto d'impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali» (punto 30).

«Pertanto, se l'assenza di identificazione dell'effettivo acquirente impedisce, in un determinato caso, di dimostrare che l'operazione in questione costituisce una cessione di beni, ai sensi dell'articolo 146, paragrafo 1, lettere a) e b), della direttiva IVA, tale circostanza può portare a negare il beneficio dell'esenzione all'esportazione previsto dal medesimo articolo. Per contro, esigere in tutti i casi che l'acquirente dei beni nello Stato terzo sia identificato, senza indagare se siano soddisfatte le condizioni sostanziali di tale esenzione, in particolare l'uscita dei beni di cui trattasi dal territorio doganale dell'Unione, non rispetta né il principio di proporzionalità né il principio di neutralità fiscale» (punto 31).

«Dall'altro lato, il principio di neutralità fiscale non può essere invocato, ai fini dell'esenzione dall'IVA, da un soggetto passivo che abbia partecipato intenzionalmente a una frode fiscale mettendo a repentaglio il funzionamento del sistema comune dell'IVA. (...) Non è contrario al diritto dell'Unione esigere che un operatore agisca in buona fede e adotti tutte le misure che gli si possono ragionevolmente richiedere al fine di assicurarsi che l'operazione effettuata non lo conduca a partecipare a una frode fiscale. Nell'ipotesi in cui il soggetto passivo di cui trattasi sapesse o avrebbe dovuto sapere che l'operazione da esso effettuata rientrava in una frode posta in essere dall'acquirente e non avesse adottato tutte le misure ragionevoli a sua disposizione per evitare la frode medesima, dovrebbe essergli negato il beneficio dell'esenzione» (punto 33).

«Il fornitore non può invece essere considerato responsabile del pagamento dell'IVA indipendentemente dal suo coinvolgimento nella frode commessa dall'acquirente[, poiché] sarebbe manifestamente sproporzionato imputare a un soggetto passivo i mancati introiti tributari causati dai comportamenti fraudolenti di terzi sui quali esso non ha alcuna influenza» (punto 34).

### **Disposizioni di diritto nazionale richiamate**

*Ley 37/1992, de 28 de diciembre, del Impuesto sobre el Valor Añadido (legge n. 37/1992, del 28 dicembre 1992, in materia di imposta sul valore aggiunto; in prosieguo: la «legge sull'IVA»).*

Ai sensi del suo articolo 84, paragrafo 1, punto 2, lettera c), sono soggetti passivi dell'imposta gli imprenditori o i professionisti in favore dei quali sono effettuate le operazioni imponibili quando si tratta di cessioni, in particolare, di materiali di recupero.

Conformemente al suo articolo 92, paragrafo 1, punto 3, i soggetti passivi sono autorizzati a detrarre dagli importi dell'IVA dovuti per le operazioni imponibili che realizzano all'interno del paese gli importi che, dovuti nello stesso territorio, siano stati versati a monte in conseguenza di imputazione diretta a valle o assolti per le cessioni di beni rientranti, tra l'altro, nell'articolo 84, paragrafo 1, punto 2, della legge sull'IVA.

Il suo articolo 97 dispone, al paragrafo 1, che il diritto a detrazione può essere esercitato solo dagli imprenditori o dai professionisti in possesso del documento giustificativo del loro diritto e che, a tal fine, l'unico documento che a tale scopo sarà ritenuto giustificativo del diritto a detrazione è la fattura emessa dal soggetto passivo nei casi previsti all'articolo 165, paragrafo 1, di tale legge. Lo stesso articolo dispone, al suo paragrafo 2, che i documenti anteriori che non soddisfano tutte le condizioni previste dalla legge e dai regolamenti non saranno idonei a dimostrare il diritto a detrazione.

L'articolo 165, paragrafo 1, di tale legge prevede che, nei casi previsti, tra l'altro, dall'articolo 84, paragrafo 1, punto 2, della medesima legge, l'autore della corrispondente cessione di beni o della prestazione di servizi dovrà allegare alla fattura emessa, se del caso, o al documento giustificativo contabile dell'operazione, una fattura contenente la liquidazione dell'imposta. Tale fattura deve essere conforme ai requisiti stabiliti con regolamento.

### ***Giurisprudenza del Tribunal Supremo (Corte suprema)***

Sentenza del 25 marzo 2009 (4608/2006): «Tutti gli obblighi formali sono concepiti per facilitare la corretta applicazione dell'IVA, ragion per cui è incoerente attribuire la stessa rilevanza alla violazione dei requisiti formali nei casi di inversione contabile ove il contribuente non effettui la dichiarazione, ritenendo l'operazione non imponibile, ed interpreti in modo ragionevole, sebbene errato, la legislazione positiva, in quanto tale interpretazione condurrebbe alla cessazione della neutralità»; pertanto «occorre dichiarare che il diritto a detrazione è un diritto di natura sostanziale e di innegabile importanza nel sistema di applicazione dell'IVA, ragion per cui un semplice obbligo formale, per quanto possa essere giustificato per facilitare la corretta applicazione del procedimento amministrativo corrispondente, non può comportare la perdita del citato diritto a detrazione».

Sentenza del 28 gennaio 2013 (3272/2010). In questa causa, l'ispezione ha permesso di accertare che le sedi delle imprese che il contribuente aveva indicato nelle sue fatture come fornitrici erano fittizie e che, inoltre, era impossibile che tali imprese avessero fornito le merci formalmente fatturate, poiché erano società prive di contenuto reale, destinate, in quanto società interposte, a creare un'apparenza che consentisse l'acquisto da parte del soggetto passivo di tali merci presso fornitori reali in «B», vale a dire senza la corrispondente registrazione contabile. Per tale ragione, a seguito dell'ispezione è stata negata la detrazione degli importi dell'IVA, poiché si è ritenuto che le operazioni oggetto delle fatture non fossero in realtà intercorse con le imprese ivi indicate, trattandosi di una simulazione.

Nella sentenza citata, si ricorda che la CGUE ha dichiarato che, se l'operazione effettuata da un soggetto passivo non è di per sé costitutiva di frode, il suo diritto a detrarre l'imposta sul valore aggiunto pagata a monte non può essere compromesso dalla circostanza che, nella catena di cessioni in cui si inscrivono le dette operazioni, senza che tale soggetto passivo lo sappia o possa saperlo, un'altra operazione, precedente o successiva a quella da esso realizzata, sia viziata da frode all'imposta sul valore aggiunto. Viene altresì ripreso il criterio della CGUE, secondo cui un soggetto passivo che sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto dev'essere considerato partecipante a tale evasione, indipendentemente dalla circostanza che egli tragga o meno beneficio dalla rivendita dei beni. Pertanto, spetta al giudice nazionale negare il beneficio del diritto alla detrazione qualora risulti acclarato, alla luce degli

elementi oggettivi, che il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con il proprio acquisto partecipava ad un'operazione che si iscriveva in una frode all'imposta sul valore aggiunto, anche se l'operazione in oggetto soddisfaceva i criteri oggettivi sui quali si fondano le nozioni di cessioni di beni effettuate da un soggetto passivo che agisce in quanto tale e di attività economica.

Viene ricordato altresì che, secondo la CGUE, benché l'articolo 21, paragrafo 3, della sesta direttiva permetta ad uno Stato membro di considerare un soggetto solidalmente responsabile per il versamento dell'imposta sul valore aggiunto qualora, al momento dell'esecuzione dell'operazione a suo favore, esso era a conoscenza o avrebbe dovuto essere a conoscenza del fatto che l'imposta sul valore aggiunto dovuta su tale operazione, o su un'operazione precedente o successiva, non sarebbe stata assolta, e di fondarsi al riguardo su presunzioni, nondimeno tali presunzioni non possono essere formulate in maniera tale da rendere praticamente impossibile o eccessivamente difficile per il soggetto passivo superarle fornendo la prova contraria, così da dare luogo, de facto, ad un sistema di responsabilità oggettiva, dato che gli Stati devono rispettare i principi generali del diritto che fanno parte dell'ordinamento giuridico comunitario quali, in particolare, i principi di certezza del diritto e di proporzionalità.

Il Tribunal Supremo (Corte suprema) ha poi dichiarato, nella suddetta sentenza, che l'interessato emetteva le fatture sapendo di non aver avuto rapporti contrattuali con l'impresa alla quale fatturava e che, in tal caso, non era applicabile l'orientamento della CGUE sull'impossibilità di negare il diritto a detrazione dell'imprenditore che, inserito in una frode carosello, non sapeva o non poteva sapere dell'esistenza della stessa, per la semplice ragione che l'impresa sapeva di aver indicato in fattura come fornitore un'altra impresa priva di contenuto reale, con la quale non aveva avuto rapporti contrattuali.

Occorreva dunque applicare l'orientamento della CGUE, secondo il quale il diritto a detrazione può essere negato al soggetto passivo di cui risulti accertato che sapesse o avrebbe dovuto sapere che, con il suo acquisto, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in un'evasione dell'IVA, anche se l'operazione soddisfa i criteri oggettivi sui quali si fondano le nozioni di cessione di beni.

### **Breve esposizione dei fatti e del procedimento**

- 1 Nel 2008 la società ricorrente, Ferimet, S. L., acquistava dalla società Reciclatges de Terra Alta materiali di recupero (rottami), dichiarando il sistema di inversione contabile dell'IVA ed emettendo le relative autofatture.
- 2 L'ispettorato delle imposte, nell'ambito di un procedimento di verifica e ispezione, ha ritenuto che il fornitore di tale materiale, la Reciclatges de Terra Alta, non avesse i mezzi materiali e personali necessari alla sua consegna e che le fatture da essa emesse all'acquirente fossero false. Esso ha quindi ritenuto che vi fosse stata una simulazione nell'operazione poiché, anche se la cessione dei materiali non poteva essere negata, il loro vero fornitore era stato deliberatamente

occultato. Per questa stessa ragione, l'ispettorato ha contestato la detrazione effettuata dalla Ferimet degli importi dell'IVA versati a monte e le ha inflitto una sanzione economica.

- 3 Il Tribunal Económico Administrativo Regional de Cataluña (Tribunale economico amministrativo regionale della Catalogna, Spagna) ha confermato tale posizione.
- 4 La Ferimet ha impugnato tali decisioni amministrative dinanzi alla Sala de lo Contencioso Administrativo del Tribunal Superior de Justicia de Cataluña (Sezione per il contenzioso amministrativo della Corte superiore di giustizia della Catalogna, Spagna), invocando al riguardo la legislazione spagnola ed europea nonché la giurisprudenza della CGUE e sostenendo quanto segue:
  - l'acquisto del materiale di recupero effettuato dalla Ferimet risulterebbe effettivo e non controverso (riconosciuto dall'Ispettorato);
  - l'indicazione di un fornitore fittizio avrebbe una rilevanza meramente formale poiché, sostanzialmente, l'acquisto ha avuto luogo;
  - la detrazione non può essere negata, secondo la normativa e la giurisprudenza europee, qualora sia accertata l'esistenza effettiva dell'operazione e qualora il regime dell'inversione contabile assicuri non solo la riscossione dell'IVA e il suo controllo, ma anche l'assenza di qualsiasi vantaggio fiscale di cui il contribuente potrebbe beneficiare.
- 5 Il 23 novembre 2017 detto giudice ha pronunciato una sentenza di rigetto, sulla base dei seguenti motivi:
  - l'ispezione avrebbe ampiamente accertato che l'autore delle cessioni era simulato;
  - l'indicazione del fornitore, come elemento che deve figurare nell'autofattura, non può essere considerata una menzione puramente formale, dal momento che costituisce un elemento che consente il controllo della regolarità della catena dell'IVA e incide quindi sul principio di neutralità dell'imposta;
  - se è vero che, nel regime dell'inversione contabile, non si verifica, in linea di principio, una perdita di entrate fiscali, in quanto si compensano reciprocamente il debito e il diritto a detrazione, ciò non significa che il diritto a detrarre sorga anche in presenza di un'operazione non reale – nella fattispecie per quanto riguarda il fornitore –, dato che tale diritto a detrazione è subordinato al rispetto delle condizioni sostanziali, tra cui che il soggetto indicato come fornitore sia reale.
- 6 La Ferimet ha proposto ricorso per cassazione avverso quest'ultima sentenza.

### **Argomenti essenziali delle parti nel procedimento principale**

- 7 Nel ricorso per cassazione, la Ferimet sostiene che la normativa in materia di imposta e la copiosa giurisprudenza della CGUE inducono necessariamente a ritenere che essa avesse il diritto di detrarre gli importi dell'IVA versati a monte nell'operazione di cui trattasi, in quanto: a) essa stessa era l'effettivo destinatario dell'operazione e ha acquistato e ricevuto realmente i rottami metallici, e b) non vi è stata, né poteva esservi, alcuna perdita di entrate fiscali perché i) essa non era debitrice di IVA, in quanto era in regime di inversione contabile, e ii) non lo erano nemmeno i suoi fornitori, poiché non potevano ribaltare l'IVA in quanto si trovavano in tale regime di inversione contabile.
- 8 Nelle sue osservazioni sull'opportunità di sottoporre una questione pregiudiziale alla CGUE, la Ferimet ha fatto valere i seguenti argomenti:
- la riscossione dell'IVA e il suo controllo sono già garantiti dalla sola applicazione del regime dell'inversione contabile, di modo che non si può elevare alla categoria di requisito sostanziale per l'esercizio del diritto a detrazione un semplice requisito formale, quale la corretta indicazione in fattura del fornitore del prodotto, dato che il sistema di inversione contabile garantisce di per sé l'impossibilità di ottenere un qualsivoglia vantaggio fiscale;
  - poiché il contribuente non ha ottenuto alcun vantaggio fiscale indebito, non risulta rilevante, in applicazione del principio di neutralità, l'eventuale intento fraudolento di un operatore diverso dal soggetto passivo dell'IVA che è intervenuto nella stessa catena di cessioni, poiché «ogni operazione deve essere valutata singolarmente» secondo la CGUE.
- 9 Il rappresentante dello Stato, opponendosi al ricorso, ha posto l'accento su tre argomenti: a) l'esistenza della simulazione relativa all'indicazione di un fornitore fittizio dei materiali è un fatto incontestabile; b) tale occultamento all'erario dell'identità del vero fornitore dev'essere considerata connessa alla frode, sia dell'IVA sia delle imposte dirette, e c) il ricorrente non ha dimostrato l'asserita assenza del vantaggio fiscale.

### **Breve esposizione della motivazione del rinvio pregiudiziale**

#### ***Sul regime dell'inversione contabile nell'IVA***

- 10 Il Tribunal Supremo (Corte suprema) spiega che, in linea generale, il soggetto passivo è la persona fisica o giuridica che, in qualità di professionista o imprenditore, emette una fattura e trasferisce l'IVA sul proprio cliente, per poi versare all'erario, ogni tre mesi, l'importo complessivo dell'IVA che ha riscosso. Per questo motivo, di regola, è il soggetto passivo che emette la fattura, che imputa l'IVA e che successivamente presenta la dichiarazione dell'imposta e versa l'IVA all'erario.

- 11 Tuttavia, in alcuni casi, previsti all'articolo 84 della legge sull'IVA, è il destinatario e non l'emittente della fattura colui il quale deve dichiarare e incassare l'IVA. Una di tali fattispecie di «inversione contabile» è quella di cui all'articolo 84, paragrafo 1, punto 2, lettera c), vale a dire il caso degli imprenditori la cui attività economica consiste nell'acquisto e nella vendita di materiali di recupero (rottami). Ai sensi di tale regime, il venditore del bene emette una fattura al netto dell'IVA e l'acquirente del bene emette una fattura («autofattura») che include la corrispondente IVA. Poiché nell'autofattura l'emittente e il destinatario coincidono, l'acquirente del bene deve indicare contemporaneamente sia un'IVA a valle sia un'IVA a monte, di uguale importo, che inserirà nella sua dichiarazione trimestrale dell'IVA.

### *Sulla controversia sorta nel procedimento principale*

- 12 La discussione sorta in sede di contenzioso verte sulla possibilità di detrarre importi dell'IVA auto-imputata e, allo stesso tempo, auto-sostenuta dal ricorrente in una autofattura in regime di inversione contabile, quando i) l'operazione è stata effettivamente realizzata (fatto non contestato) e ii) il vero fornitore dei beni acquistati è stato occultato.
- 13 Ai fini della risoluzione della controversia principale, occorre determinare i) se l'omissione del fornitore di tali beni sia un requisito puramente formale, ii) quale rilevanza abbia la circostanza che il vero fornitore che è stato indicato sia falso e che tale falsità sia nota all'acquirente e iii) se dalla giurisprudenza europea risulti incontrovertibilmente che, anche in caso di malafede, la detrazione può essere negata solo «se esiste il rischio di perdite di entrate fiscali per lo Stato membro», posto che, nel regime di inversione contabile, il soggetto passivo nulla deve, in linea di principio, all'erario.
- 14 Il Tribunal Supremo (Corte suprema) non ritiene che dalla giurisprudenza della CGUE consegua necessariamente che la detrazione non possa mai essere negata quando la realtà materiale delle cessioni di beni e l'acquisto da parte del contribuente sono accertati. Da tale giurisprudenza non risulta neppure che l'indicazione di un fornitore fittizio nel documento giustificativo dell'operazione (autofattura) costituisca un'infrazione puramente formale, irrilevante ai fini del conseguimento della detrazione qualora l'operazione sia reale.
- 15 Il Tribunal Supremo (Corte suprema) conosce la posizione della CGUE sul divieto per le normative interne o per le autorità tributarie nazionali di imporre restrizioni al diritto alla detrazione dell'IVA (essenziale per garantirne la neutralità) che eccedano i requisiti derivanti dalla prevenzione delle frodi o che rendano estremamente complicato l'esercizio di tale diritto. Orbene, la stessa CGUE ha altresì affermato che non è ammissibile chiedere e ottenere la detrazione quando il soggetto che la richiede ha partecipato a un'operazione facente parte di un'evasione relativa all'IVA, e ciò anche nel caso in cui l'operazione di cui trattasi soddisfi i relativi criteri oggettivi. In tal senso, il Tribunal Supremo (Corte suprema) nutre dubbi sulla questione se la conoscenza da parte dell'interessato del

fatto che il fornitore sia simulato e non sia quello effettivo implichi che l'operazione possa essere qualificata come abusiva o fraudolenta.

- 16 Parimenti, per quanto riguarda la nozione di «vantaggio fiscale» – anch'esso preteso dalla CGUE in plurime occasioni come presupposto imprescindibile per negare la detrazione –, dalla giurisprudenza europea non emerge in modo inequivocabile che la nozione di «vantaggio fiscale» debba essere riferita solo al soggetto che chiede la detrazione e non, eventualmente, ad altri partecipanti all'operazione che dà luogo a tale detrazione. In altri termini, non è evidente che il comportamento del cedente dei beni debba essere necessariamente ignorato, soprattutto quando – in caso di occultamento di tale cedente, consapevolmente commesso dall'acquirente dei beni – l'imposizione diretta possa essere compromessa, in quanto per il vero venditore dei beni l'operazione è fiscalmente opaca, inesistente per l'erario.