

Causa C-154/20

Domanda di pronuncia pregiudiziale

Data di deposito:

31 marzo 2020

Giudice del rinvio:

Nejvyšší správní soud (Repubblica ceca)

Data della decisione di rinvio:

11 marzo 2020

Ricorrente:

Kemwater ProChemie s.r.o.

Convenuto:

Odvolací finanční ředitelství (Repubblica ceca)

ORDINANZA

Il Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca), [OMISSIS] nella causa promossa dalla ricorrente: **Kemwater ProChemie s. r. o.**, con sede in [OMISSIS] Brdlec, [OMISSIS] contro il convenuto: **Odvolací finanční ředitelství** (direzione delle finanze competente per le impugnazioni, Repubblica ceca) con sede in [OMISSIS] Brno, sul ricorso avverso la decisione del convenuto del 18/3/2015 [OMISSIS] nel procedimento per cassazione instaurato dal convenuto contro la sentenza del Krajský soud v Praze (tribunale regionale di Praga, Repubblica ceca) del 6/9/2017, [OMISSIS]

così provvede:

I. Vengono **sottoposte** alla Corte di giustizia dell'Unione europea le seguenti questioni pregiudiziali:

- 1.** Se sia conforme alla direttiva 2006/112/CE subordinare l'esercizio del diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto assolta a monte all'adempimento da parte del soggetto passivo dell'obbligo di provare che la prestazione imponibile da quest'ultimo ricevuta gli è stata fornita da un altro soggetto passivo concreto.

- 2. Nel caso in cui la risposta alla prima questione sia affermativa, e il soggetto passivo non adempia all'onere della prova menzionato, se il diritto alla detrazione dell'imposta assolta a monte possa essere negato senza che sia provato che tale soggetto passivo sapeva o poteva sapere che, con l'acquisto di beni o servizi, partecipava ad una frode fiscale.**

II. [OMISSIS] Procedimento nazionale

Motivazione

I. Oggetto del procedimento

[1] La ricorrente è una società commerciale ceca. Il 25 aprile 2012 l'amministrazione tributaria ha avviato una verifica fiscale nei suoi confronti per i periodi d'imposta agosto 2010, settembre 2010, ottobre 2010, aprile 2011, maggio 2011, giugno 2011 e agosto 2011. In seguito a detta verifica, l'amministrazione tributaria non ha riconosciuto alla ricorrente la detrazione dell'IVA applicata sulla base dei documenti fiscali che riportavano come fornitore la società VIASAT SERVICE s.r.o. (in prosieguo: la «Viasat»). I documenti fiscali si riferivano alla fornitura di servizi di pubblicità e di presentazione della ricorrente a tornei di golf nel 2010 e nel 2011. Si trattava di 7 documenti fiscali emessi ogni volta per un importo di CZK 120 000, compreso il 20% di IVA.

[OR.2]

[2] L'amministrazione tributaria non ha posto in dubbio l'effettiva realizzazione di servizi pubblicitari. L'amministratore della Viasat ha dichiarato di non essere a conoscenza del fatto che la Viasat avesse fornito prestazioni pubblicitarie. La ricorrente non è stata in grado di provare la fornitura di servizi pubblicitari da parte di tale fornitore specifico indicato sul documento fiscale (della Viasat), anche se non è escluso che essa abbia potuto, soggettivamente, ritenere che le fossero stati prestati servizi da parte della Viasat. Allo stesso tempo, non è stato possibile identificare l'effettivo prestatore dei servizi pubblicitari. Non era quindi nemmeno chiaro se si trattasse di un solo prestatore concreto o di più soggetti. Del pari, non era chiaro se l'effettivo fornitore fosse in realtà un soggetto passivo dell'IVA. Controverse erano, parzialmente, anche la portata e la qualità della prestazione.

[3] Pertanto, l'amministrazione tributaria ha proceduto con gli avvisi di accertamento suppletivi del 20 dicembre 2013 alla rettificazione dell'IVA nell'importo di CZK 20 000 per ciascun periodo d'imposta per il quale è stata effettuata la verifica fiscale, imponendo alla ricorrente il pagamento di una sanzione pecuniaria nell'importo di CZK 4 000 per ogni periodo d'imposta.

[4] In data 18 marzo 2015 il convenuto ha respinto l'impugnazione proposta contro gli avvisi di accertamento. La ricorrente ha impugnato la decisione del convenuto dinanzi al Krajský soud v Praze. Il Krajský soud ha annullato la decisione del

convenuto impugnata. A parere di tale giudice, la presentazione del documento fiscale (l'adempimento delle condizioni formali) non era controversa, ma sia l'amministrazione tributaria, sia il convenuto dubitavano della fornitura dei servizi da parte del fornitore indicato nel documento fiscale.

- [5] Il Krajský soud ha desunto dalla giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Unione europea, in particolare dalla sentenza del 22 ottobre 2015 nella causa C-277/14, *PPUH Stehcemp*, EU:C:2015:719, che presupposto del diritto alla detrazione dell'IVA non è la dimostrazione che il soggetto passivo abbia ricevuto una prestazione imponibile dal fornitore che ha emesso il documento fiscale. L'insufficiente prova del concreto fornitore della prestazione imponibile può essere rilevante solo se l'amministrazione tributaria dimostra che nella catena di operazioni commerciali si è verificata una frode all'IVA. Tale giudice ha altresì fatto riferimento alla sentenza del Nejvyšší správní soud del 2 agosto 2017 [OMISSIS] (in proseguo: la «**sentenza nella causa Stavitelství Melichar**»). Secondo tale sentenza, è rilevante soltanto il fatto che la prestazione sia stata realmente effettuata e che gli operatori della catena fiscale adempiano i loro obblighi fiscali. Per contro, nel caso in cui non sia possibile individuare l'operatore che ha effettivamente fornito la prestazione imponibile al soggetto passivo, non è possibile negare a quest'ultimo il diritto alla detrazione dell'IVA qualora, al tempo stesso, non sia dimostrato che la prestazione ricevuta si iscriveva in una frode fiscale di cui il soggetto che esercita il diritto a detrazione dell'IVA era o avrebbe dovuto essere a conoscenza.
- [6] La sentenza del Krajský soud è stata impugnata dal convenuto (ricorrente nel procedimento principale) con ricorso per cassazione nel quale ha indicato il carattere controverso della prova riguardante il fornitore asserito e della portata delle operazioni dichiarate. Secondo il resistente, sussistono dubbi quanto al rispetto da parte della Viasat degli obblighi fiscali, poiché non è dimostrato che essa abbia effettivamente fornito le prestazioni dichiarate.
- [7] La prima sezione del Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa), alla quale la causa è stata assegnata in decisione, ha rimesso la causa dinanzi alla sezione ampliata. La prima sezione ha ritenuto che la sentenza nella causa *Stavitelství Melichar* si discosti dall'interpretazione fino ad allora accolta dalla Corte suprema amministrativa delle condizioni sostanziali della detrazione dell'IVA. La sentenza nella causa *Stavitelství Melichar* sottolinea il fatto che è decisiva l'effettiva esecuzione della prestazione imponibile, senza che occorra stabilire con certezza se sia stata fornita dalla persona indicata nel documento fiscale. La prima sezione ritiene tuttavia che nella sentenza nella causa *Stavitelství Melichar* si confondano i motivi di diniego del diritto a detrazione. Secondo la prima sezione, il motivo primario di diniego del diritto a detrazione è il mancato rispetto delle condizioni sostanziali. La partecipazione [OR.3] a una frode fiscale è solo motivo secondario di diniego del diritto a detrazione, quindi va presa in considerazione soltanto se è dimostrato il soddisfacimento delle condizioni sostanziali. In altri termini, solo se il soggetto d'imposta soddisfa le condizioni

sostanziali, l'amministrazione tributaria può successivamente esaminare l'eventuale partecipazione del soggetto passivo ad una frode fiscale.

II. Diritto dell'Unione europea e normativa nazionale applicabili

- [8] L'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, stabilisce i presupposti per l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA (condizioni sostanziali) come segue: a) il soggetto che invoca il diritto alla detrazione deve essere un soggetto passivo b) ha utilizzato beni e servizi al cui acquisto è associato il diritto alla detrazione ai fini di operazioni imponibili a valle; c) l'IVA è dovuta o assolta per i beni che sono o saranno ceduti o per i servizi che sono o saranno prestati; d) la prestazione a monte è stata fornita da un altro soggetto passivo.
- [9] Per l'esercizio del diritto (condizione formale) a norma dell'articolo 168, lettera a), occorre, ai sensi dell'articolo 178, lettera a), della direttiva 2006/112/CE, presentare una fattura il cui contenuto è definito all'articolo 226 della direttiva 2006/112/CE. Ad esso corrisponde, nel diritto ceco, l'articolo 29 dello zákon č. 235/2004 Sb., o dani z přidané hodnoty (legge n. 235/2004, sull'imposta sul valore aggiunto) (in proseguo: la «**legge sull'IVA**»).
- [10] Il soggetto passivo è definito all'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112/CE, come *chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività*.
- [11] L'articolo 287 della direttiva 2006/112/CE stabilisce che gli Stati membri che hanno aderito dopo il 1° gennaio 1978 *possono applicare una franchigia d'imposta ai soggetti passivi il cui volume d'affari annuo è al massimo uguale al controvalore in moneta nazionale degli importi seguenti al tasso del giorno della loro adesione (...)*. Per la Repubblica ceca tale volume d'affari è fissato, al punto 7, nell'importo di EUR 35 000. Per gli altri Stati membri vi sono deroghe analoghe con soglie diverse previste agli articoli da 284 a 286 della direttiva 2006/112/CE.
- [12] Tenuto conto della facoltà di cui all'articolo 287 della direttiva 2006/112/CE, secondo il diritto ceco il soggetto passivo diviene, ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, della legge sull'IVA, soggetto passivo ai fini dell'IVA *se il suo volume d'affari in un periodo massimo di dodici mesi civili immediatamente precedenti e consecutivi supera la soglia di CZK 1 000 000, fatta eccezione per il soggetto che effettui unicamente operazioni esenti dall'imposta che non danno diritto a detrazione*.
- [13] Ai sensi dell'articolo 94, paragrafo 1, della legge sull'IVA, *il soggetto passivo con sede o stabile organizzazione nel territorio nazionale che effettui o effettuerà una prestazione con diritto a detrazione dell'imposta, può presentare un modulo per la registrazione*. Si tratta della cosiddetta registrazione facoltativa ai fini IVA.

- [14] La condizione sostanziale per l'esercizio del diritto alla detrazione è, tra l'altro, un'operazione imponibile fornita da un altro soggetto passivo che è tenuto a versare all'erario l'IVA pagata dall'acquirente (imposta a valle). Il diritto a detrazione sorge alle condizioni previste dagli articoli 72 e 73 della legge sull'IVA. Basilarmente, si deve trattare di diritto a detrazione dell'imposta corrispondente all'imposta assolta a monte, che, a sua volta, deve corrispondere all'imposta assolta a valle da un altro soggetto. Ai sensi dell'articolo 4, paragrafo 1, lettera c), della legge sull'IVA, l'imposta a valle costituisce l'imposta applicata dal soggetto passivo ai fini un'operazione imponibile ai sensi dei paragrafi da 13 a 20 o sul corrispettivo ricevuto relativo a tale operazione. Analogamente, ai sensi dell'articolo 36, paragrafo 1, della legge sull'IVA, *la base imponibile è formata dall'ammontare complessivo degli importi che il **soggetto passivo** ha ricevuto, o dovrà ricevere, come remunerazione per la realizzazione di un'operazione imponibile, compresa la somma per il pagamento dell'accisa, dal soggetto per cui l'operazione imponibile è effettuata [OR.4] o da un terzo, al netto di imposta per questa operazione imponibile.* In determinate circostanze, è altresì tenuta a dichiarare o a versare l'IVA (in forza del paragrafo 108 della legge sull'IVA) una persona che non è un soggetto passivo, tuttavia, si tratta di situazioni eccezionali. L'imposta a valle, quindi, si riferisce normalmente solo ai soggetti passivi IVA e non è esigibile dai soggetti esonerati dall'IVA. Di conseguenza, in forza del diritto ceco, il diritto a detrazione dell'imposta assolta a monte non può essere esercitato se non è sorto alcun obbligo di applicare l'imposta a valle, che però di norma sorge solo in capo a un soggetto passivo IVA e non a ogni soggetto che svolge attività economiche.
- [15] Ai sensi dell'articolo 92, paragrafo 3, dello zákon č. 280/2009 Sb. (legge n. 280/2009, il codice tributario), il soggetto d'imposta *fornisce la prova di tutti gli elementi che è tenuto ad indicare nella dichiarazione fiscale ordinaria, nella dichiarazione fiscale di rettifica e negli altri atti presentati.*

III. Analisi delle questioni pregiudiziali

- [16] Nel caso di specie, la sezione ampliata della Corte suprema amministrativa si trova di fronte alla questione se si possa negare il diritto a detrazione dell'IVA versata a monte se non è noto l'effettivo prestatore di servizi relativamente ai quali il loro destinatario esercita il diritto alla detrazione.
- [17] Per i motivi di seguito indicati, la sezione ampliata della Corte suprema amministrativa ha ravvisato la necessità di sottoporre alla Corte di giustizia una domanda di pronuncia pregiudiziale.
- [18] Secondo la giurisprudenza costante della Corte, il diritto a detrazione costituisce parte integrante del sistema dell'IVA e, in principio non può essere limitato. Lo scopo del diritto a detrazione è sgravare il destinatario della prestazione imponibile utilizzata ai fini di operazioni soggette ad imposta a valle, dall'onere dell'imposta dovuta o assolta (sentenza della Corte del 21 settembre 1988, *Commissione/Francia* 50/87, EU:C:1988:429, punto 15). Il sistema di imposta sul

valore aggiunto garantisce, di conseguenza, la perfetta neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, di per sé, soggette all'IVA (vedi sentenza della Corte [OMISSIS] del 6 dicembre 2012, *Bonik*, C-285/11, EU:C:2012:774, punto 27, v. anche sentenza *PPUH Stehcemp*, punto 27).

- [19] Le condizioni per il riconoscimento del diritto a detrazione dell'IVA esercitato dal soggetto passivo (condizioni sostanziali) sono definite all'articolo 168 della direttiva 2006/112/CE nonché nella precedente Sesta direttiva del Consiglio, del 17 maggio 1977. La Corte ha illustrato tali condizioni sostanziali, ad esempio, nelle sentenze del 29 aprile 2004, *Faxworld*, C-137/02, EU:C:2004:267, punto 24; del 15 dicembre 2005, *Centralan Property*, C-63/04, EU:C:2005:773, punto 52; del 6 settembre 2012, *Tóth*, C-324/11, EU:C:2012:549, punto 26; del 6 dicembre 2012, *Bonik*, punto 29; del 6 febbraio 2014, *Jagiello*, C-33/13, EU:C:2014:184, punto 27; del 13 febbraio 2014, *Maks Pen*, C-18/13, EU:C:2014:69, punto 25; e del 16 novembre 2016, *Signum Alfa Sped*, C-446/15, EU:C:2016:869, punto 33.
- [20] Dalla succitata giurisprudenza emerge che, per l'esercizio del diritto, il destinatario dell'operazione imponibile deve essere un soggetto passivo che abbia utilizzato i beni ceduti o i servizi prestati ai fini di operazioni soggette ad imposta a valle, e che i beni o i servizi siano stati forniti da un altro soggetto passivo (v., ad esempio, la sintesi al punto 28 della sentenza del 16 settembre 2016, *Senatex*, C-518/14, EU:C:2016:691). Nell'ipotesi in cui tali condizioni siano soddisfatte, in linea di principio, il riconoscimento del diritto a detrazione invocato non può essere negato. Quindi non possono essere imposte ai soggetti passivi condizioni supplementari o modalità oltremodo rigorose di adempimento delle condizioni formali di esercizio del diritto alla detrazione a monte [OR.5] (v. sentenze del 22 dicembre 2010, *Dankowski*, C-438/09, EU:C:210:818, punto 36, *Maks Pen*, punto 25, e *PPUH Stehcemp*, punto 40).
- [21] L'amministrazione tributaria nega al soggetto passivo il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto se essa prova - senza imporre a quest'ultimo di dimostrare ulteriori fatti, ciò che ad essa non compete - che questi sapeva o avrebbe dovuto sapere che con l'acquisto dei beni o dei servizi partecipava ad una frode fiscale. In tale contesto, la Corte suprema amministrativa è a conoscenza della giurisprudenza della Corte esistente (ad esempio, le sentenze del 21 febbraio 2006, *Halifax*, C-255/02, EU:C:2006:121, e del 12 gennaio 2006, *Optigen*, C-354/03, C-355/03 e C-484/03, EU:C:2006:16; inoltre la sentenza *PPUH Stehcemp*). Da tale giurisprudenza risulta che, nel caso in cui sussistano dubbi, si può negare al soggetto passivo il beneficio del diritto alla detrazione solo se l'amministrazione tributaria prova la sussistenza di elementi che dimostrino la partecipazione dello stesso ad una frode fiscale.
- [22] La sezione ampliata della Corte suprema amministrativa ritiene essenziale sottolineare che, secondo il diritto ceco, l'onere della prova del soddisfacimento delle condizioni sostanziali grava, al contrario, sul soggetto passivo. Le stesse conclusioni risultano comunque anche dalla giurisprudenza prevalente della Corte

di giustizia. Secondo il punto 24 della sentenza del 26 settembre 1996, *Enkler*, C-230/94, EU:C:1996:352: «A questo proposito va ricordato che incombe a colui che chiede la detrazione dell'IVA l'onere di dimostrare di soddisfare le condizioni per fruirne». Si può analogamente segnalare il punto 37 della sentenza del 18 luglio 2013, *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486: «Peraltro, nella misura in cui dalla decisione di rinvio risulta che le autorità fiscali bulgare hanno negato alla *Evita-K* il diritto di detrarre l'IVA corrispondente alle cessioni di beni oggetto del procedimento principale in quanto l'effettiva realizzazione di queste ultime non sarebbe stata dimostrata, mentre la *Evita K* contesta tale difetto di realizzazione, occorre ricordare che, da un lato, incombe a colui che chiede la detrazione dell'IVA l'onere di dimostrare di soddisfare le condizioni per fruirne ...». Al punto 46 della sentenza del 15 settembre 2016, *Enkler*, C-516/14, EU:C:2016:690, la Corte dichiara: «In tale contesto, occorre sottolineare, in primo luogo, che incombe a colui che chiede la detrazione dell'IVA l'onere di dimostrare di soddisfare le condizioni per fruirne (v., in tal senso, sentenza del 18 luglio 2013, *Evita-K*, C-78/12, EU:C:2013:486, punto 37). 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 (v., in tal senso, sentenza del 27 settembre 2007, *Twoh International*, C-184/05, EU:C:2007:550, punto 35)». Nella sentenza del 21 novembre 2018, *Vădan*, C-664/16, EU:C:2018:933, al punto 44 la Corte di giustizia ha inoltre affermato che: «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». La giurisprudenza della Corte di giustizia ha modificato l'onere della prova solo nella misura in cui vieta all'amministrazione tributaria e agli Stati membri di imporre al soggetto passivo ulteriori condizioni che non sono conformi agli obiettivi riconosciuti dalla direttiva 2006/112/CE. Tuttavia, nel caso della prova della partecipazione alla frode fiscale, l'onere della prova è invertito e la partecipazione all'evasione fiscale deve essere dimostrata dall'amministrazione tributaria.

- [23] Si può quindi riassumere, che dalla citata giurisprudenza della Corte di giustizia emerge che la dimostrazione dell'adempimento delle condizioni sostanziali relative al diritto a detrazione dell'IVA è a carico del soggetto passivo, mentre l'onere della prova della partecipazione a una frode fiscale è a carico dell'amministrazione tributaria.
- [24] Dai fatti accertati nella presente causa, risulta che i servizi pubblicitari sono stati realizzati senza che tuttavia fosse chiaro chi avesse fornito detti servizi alla ricorrente. Il dubbio in merito all'identità del fornitore della prestazione ricevuta, di per sé, non dovrebbe legittimare l'amministrazione tributaria a non riconoscere la detrazione in quanto il testo della direttiva 2006/112/CE definisce il soggetto passivo in modo molto ampio (articolo 9, comma 1). Si potrebbe dunque desumere che, sebbene non sia chiara l'identità del soggetto passivo concreto, il fornitore sia comunque un soggetto passivo. Tuttavia, al pari di altri paesi, la Repubblica ceca applica la deroga, sopra specificata, di cui all'articolo 287 della

direttiva 2006/112/CE (eventualmente di cui agli articoli da 284 a 286 della direttiva 2006/112/CE) e sulla base del loro recepimento è soggetto passivo ai fini dell'IVA unicamente il soggetto che, ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, della legge sull'IVA, soddisfa il requisito di un volume d'affari minimo di CZK 1 000 000 o una persona registrata volontariamente ai sensi dell'articolo 94 bis, paragrafo 1, della medesima legge. In una situazione del genere, non è possibile stabilire se il soggetto che di fatto ha fornito la prestazione sia un soggetto passivo e non è quindi accertato che una delle condizioni sostanziali per l'esercizio del diritto a detrazione dell'imposta sia soddisfatta, ossia che i beni o i servizi siano stati forniti da un altro soggetto passivo. Inoltre, come illustrato qui di seguito, anche se fosse accertato che la prestazione è stata fornita da un soggetto passivo, ma quest'ultimo non fosse identificabile, sussisterebbe un rischio di frode relativa all'IVA.

[25] Alla Corte suprema amministrativa è noto il fatto che la Corte si è pronunciata su una fattispecie analoga, ad esempio nella causa *Signum Alfa Sped* (a seguito, in particolare, della sentenza *Maks Pen*) nella quale ha dichiarato che l'amministrazione tributaria non può negare il diritto di detrarre l'imposta dovuta o assolta sulla sola base che le fatture relative ai servizi ricevuti non fanno fede poiché il loro emittente non può essere il reale fornitore di detti servizi. Tuttavia, né l'ordinanza della Corte nella causa *Signum Alfa Sped*, né la sentenza *Maks Pen* hanno un chiaro impatto sulle deroghe ai sensi dell'articolo 287 della direttiva 2006/112/CE (eventualmente di cui agli articoli da 284 a 286). Orbene, nella presente causa, l'applicazione di tale deroga è particolarmente rilevante. Come nella fattispecie oggetto della causa *Signum Alfa Sped*, nel caso in esame è pacifico che l'emittente della fattura non ha fornito la prestazione imponibile, e non è chiaro se il reale fornitore della prestazione fosse un soggetto passivo (laddove potevano esservi più fornitori). L'ipotesi che non lo fosse, implicherebbe una grave violazione del principio di neutralità dell'IVA, poiché l'amministrazione tributaria dovrebbe riconoscere il diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto anche nelle situazioni in cui non sarebbe possibile accertare se la prestazione sia stata fornita dal soggetto passivo.

[26] La Corte suprema amministrativa, inoltre, aggiunge che anche se nel caso di specie le deroghe previste dagli articoli da 284 a 287 della direttiva 2006/112/CE non dovrebbero essere rilevanti, le conclusioni della sentenza *Maks Pen* e dell'ordinanza *Signum Alfa Sped* risultano in contrasto con la giurisprudenza della Corte di giustizia citata al punto [22] della presente ordinanza. In tale giurisprudenza la Corte di giustizia ha ripetutamente concluso che spetta al soggetto che esercita il diritto a detrazione dimostrare il soddisfacimento delle condizioni sostanziali, compresa la prova che i beni e i servizi siano stati effettivamente forniti dal soggetto passivo. Benché questa condizione non sia stata soddisfatta né nella causa *Maks Pen* (punti 31 e 32), né nella causa *Signum Alfa Sped* (punti 41 e 45), la Corte di giustizia ha concluso che occorre riconoscere il diritto alla detrazione dell'IVA qualora non sia stata dimostrata la partecipazione a una frode fiscale. Ciò però porta alla conclusione (in contrasto con le precedenti decisioni della Corte di giustizia) che il soggetto che chiede la detrazione dell'IVA

non avrebbe l'obbligo di dimostrare il soddisfacimento di una delle condizioni sostanziali. Secondo la sezione ampliata della Corte suprema amministrativa, tale obbligo dovrebbe necessariamente riferirsi non soltanto alle situazioni in cui non è chiaro se la prestazione sia stata fornita da un soggetto passivo o meno, ma anche a quelle in cui, pur essendo il prestatore chiaramente un soggetto passivo, non sia possibile identificarlo. Una conclusione in senso contrario renderebbe infatti le frodi fiscali pressoché impossibili da perseguire. Se le autorità tributarie degli Stati membri devono dimostrare la frode relativa all'IVA, devono disporre, quanto meno, di informazioni essenziali sulla catena di soggetti passivi. Tuttavia, se non è affatto chiara l'identità del fornitore della prestazione, dette autorità, di fatto, non avranno alcuna possibilità di provare la frode fiscale.

[OR.7]

- [27] Se la sezione ampliata della Corte suprema amministrativa dovesse analizzare la causa alla luce della sentenza *Maks Pen* e dell'ordinanza *Signum Alfa Sped.*, dovrebbe accogliere le conclusioni della ricorrente nel procedimento principale. Infatti, non sarebbe sufficiente che la ricorrente non sia stata in grado di dimostrare che il servizio le è stato fornito da un soggetto passivo, poiché in più, l'amministrazione tributaria, per poterle negare il beneficio del diritto a detrazione dell'imposta a monte, dovrebbe dimostrare la sua consapevole partecipazione a una frode fiscale. Tuttavia, secondo la sezione ampliata della Corte suprema amministrativa occorre analizzare il caso in un contesto più ampio. In primo luogo, poiché la Repubblica ceca è uno dei paesi che applica la deroga ai sensi dell'articolo 287 della direttiva 2006/112/CE, nel caso di specie non si può affermare con certezza che le condizioni sostanziali per l'esercizio del diritto a detrazione derivanti dalla giurisprudenza della Corte, ossia che la prestazione sia stata fornita da un soggetto passivo, siano pienamente soddisfatte. Secondo la sezione ampliata della Corte suprema amministrativa il mancato rispetto di tale condizione comporta chiaramente la violazione del principio di neutralità dell'IVA, che è uno dei pilastri del sistema dell'IVA e osta a che casi identici siano trattati diversamente. Inoltre, anche qualora il diritto alla detrazione dell'IVA sia riconoscibile nel caso in cui pur essendo pacifico (ad esempio, in considerazione del volume dei beni e servizi forniti) che la prestazione sia stata fornita da un soggetto passivo, questi non risulti identificabile, si negherebbe la prassi decisionale consolidata della Corte relativa all'onere della prova del soggetto passivo che, secondo la Corte suprema amministrativa, implica anche l'obbligo di individuare il soggetto passivo concreto, e ciò potrebbe spianare la strada a evasioni fiscali di considerevole portata, nonostante, come evidenziato sopra, la lotta contro l'evasione fiscale sia uno degli obiettivi riconosciuti dalla direttiva 2006/112/CE (v. Sentenza *Bonik*, punti 35 e 37)
- [28] La sezione ampliata della Corte suprema amministrativa ritiene che l'amministrazione tributaria debba negare il diritto alla detrazione dell'IVA nel caso in cui il soggetto passivo non abbia soddisfatto l'onere della prova circa l'identità del fornitore specifico della prestazione ricevuta. La prova che la prestazione imponible, per il cui acquisto si invoca il diritto a detrazione, sia stata

fornita da un soggetto passivo concreto, rientra tra le condizioni sostanziali relative al diritto alla detrazione di cui il soggetto che esercita tale diritto è tenuto a dimostrare il soddisfacimento, e non tra le condizioni formali alle quali, conformemente alla giurisprudenza della Corte, è possibile, in una certa misura, derogare (v. sentenza *PPUH Stehcemp*). Una conclusione contraria porterebbe a ledere il principio di neutralità fiscale dell'intero sistema dell'IVA.

IV. Conclusioni

[29] La sezione ampliata della Corte suprema amministrativa sottopone alla Corte di giustizia dell'Unione europea le seguenti questioni pregiudiziali:

- 1. Se sia conforme alla direttiva 2006/112/CE subordinare l'esercizio del diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto assoluta a monte all'adempimento da parte del soggetto passivo dell'obbligo di provare che la prestazione imponibile da quest'ultimo ricevuta gli è stata fornita da un altro soggetto passivo concreto.**
- 2. Nel caso in cui la risposta alla prima questione sia affermativa, e il soggetto passivo non adempia all'onere della prova menzionato, se il diritto alla detrazione dell'imposta assoluta a monte possa essere negato senza che sia provato che tale soggetto passivo sapeva o poteva sapere che, con l'acquisto di beni o servizi, partecipava ad una frode fiscale.**

[OR.8]

[OMISSIS]

[OMISSIS] Procedimento nazionale

Brno, mercoledì 11 marzo 2020

[OMISSIS] [sottoscrizioni]