



Nel determinare la base imponibile di un'operazione tra soggetti passivi IVA che sia stata occultata, si deve ritenere che gli importi versati e percepiti, come ricostruiti dall'amministrazione tributaria, includano già tale imposta

Qualsiasi altra interpretazione contrasterebbe con il principio di neutralità dell'IVA

Il gruppo Lito è un gruppo di imprese incaricato della gestione delle infrastrutture e delle orchestre per feste patronali e sagre in Galizia (Spagna). Nell'ambito di un'attività soggetta all'imposta sul valore aggiunto (IVA), un agente artistico negoziava a nome del gruppo Lito, con i comitati per le feste comunali, l'esibizione delle orchestre. I comitati per le feste pagavano in contanti, senza fattura. Tali pagamenti non erano dichiarati all'amministrazione tributaria né a titolo dell'imposta sulle società né a titolo dell'IVA. L'agente riceveva il 10% delle entrate del gruppo Lito. I pagamenti a suo favore avvenivano anch'essi in contanti, senza fattura e nemmeno questi erano dichiarati. L'agente non emetteva alcuna fattura e non presentava alcuna dichiarazione IVA.

L'amministrazione tributaria ritiene che gli importi percepiti dall'agente quale corrispettivo per le sue attività di intermediazione (vale a dire EUR 64 414,90 nel 2010, EUR 67 565,40 nel 2011 ed EUR 60 692,50 nel 2012) non includessero l'IVA e che la base imponibile dell'imposta sul reddito relativa a tali anni dovesse pertanto essere accertata tenendo conto del totale di detti importi. Una nuova liquidazione dell'imposta a titolo degli anni dal 2010 al 2012 è stata inviata all'agente e gli sono state inflitte sanzioni. L'agente si oppone sostenendo che l'applicazione a posteriori dell'IVA agli importi che l'amministrazione tributaria ha considerato redditi è in contrasto con la giurisprudenza del Tribunal Supremo (Corte suprema, Spagna) nonché con quella della Corte, secondo le quali, qualora siano scoperte operazioni in linea di principio soggette all'IVA, non dichiarate e non fatturate, l'IVA deve intendersi inclusa nel prezzo convenuto dalle parti di tali operazioni. Esso ritiene che, poiché, secondo il diritto spagnolo, non può esigere l'IVA che non ha trasferito a causa del suo comportamento costitutivo di un illecito tributario, l'IVA deve intendersi inclusa nel prezzo dei servizi forniti.

Adito della causa, il Tribunal Superior de Justicia de Galicia (Corte superiore di giustizia della Galizia) interroga sostanzialmente la Corte sull'interpretazione che occorre fornire alle disposizioni della direttiva IVA¹ relative alla determinazione della base imponibile di un'operazione tra soggetti passivi dell'IVA quando questi ultimi, commettendo un'evasione, non hanno né indicato l'esistenza dell'operazione all'amministrazione tributaria, né emesso fattura, né fatto figurare i redditi ottenuti in occasione di tale operazione in una dichiarazione a titolo delle imposte dirette. Il giudice spagnolo chiede se, in una simile circostanza, gli importi versati e ricevuti debbano o meno essere intesi come già comprensivi dell'IVA.

Nella sua odierna sentenza la Corte dichiara che, nelle circostanze menzionate, nell'ambito dell'ispezione avente ad oggetto una dichiarazione a titolo delle imposte dirette, la ricostruzione da parte dell'amministrazione tributaria degli importi versati e percepiti in occasione dell'operazione in questione deve essere intesa come un prezzo già comprensivo dell'IVA, a meno che, secondo il diritto nazionale, i soggetti passivi abbiano la

¹ 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).

possibilità di ripercuotere e detrarre successivamente l'IVA in questione, nonostante l'evasione.

La Corte precisa anzitutto che la lotta contro la frode, l'evasione fiscale e gli eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e promosso dalla direttiva. Tuttavia, **la determinazione della base imponibile di un'operazione tra soggetti passivi in caso di frode non può di per sé servire a sanzionare i soggetti passivi.** Al riguardo, la Corte ricorda che **i soggetti passivi che non hanno rispettato le norme di base della direttiva, segnatamente in materia di fatturazione, devono sopportare le conseguenze del loro comportamento con l'impossibilità di detrarre l'IVA**, e ciò anche qualora, dopo un'ispezione fiscale, le operazioni che non hanno dato luogo a fatturazione siano retroattivamente assoggettate all'IVA. Infatti **l'esercizio del diritto a detrazione è, in linea di principio, possibile solo nel momento in cui il soggetto passivo è in possesso di una fattura.** Nella fattispecie, la Corte segnala che l'agente, a causa dell'evasione che ha commesso e fatte salve le sanzioni fiscali di cui è stato o potrebbe essere oggetto, non sembra poter detrarre l'importo dell'IVA gravante sull'operazione non dichiarata all'amministrazione tributaria e non fatturata al gruppo Lito.

Ora, secondo la Corte, **il fatto che un soggetto passivo non abbia osservato l'obbligo di fatturazione non può ostare al principio di base della direttiva, il quale risiede nel fatto che il sistema dell'IVA mira a gravare unicamente sul consumatore finale.**

La Corte sottolinea il fatto che il ripristino, da parte dell'amministrazione tributaria, della situazione quale sarebbe esistita in assenza di irregolarità e, a fortiori, di frode comporta sempre un margine inevitabile di incertezza. Di conseguenza, **quando**, a causa della mancata indicazione dell'IVA su una fattura o dell'assenza di fattura, a prescindere dal fatto che vi sia o meno un intento fraudolento, **la base imponibile** – vale a dire il corrispettivo, valore soggettivo, realmente ricevuto dal soggetto passivo e che non include l'IVA – **deriva da una ricostruzione a posteriori da parte dell'amministrazione tributaria nazionale interessata, essa deve essere intesa tenendo conto di tale inevitabile margine di incertezza.**

È per questo motivo che il risultato di un'operazione occultata all'amministrazione tributaria, mentre avrebbe dovuto essere fatturata e dichiarata, quando risulta da una ricostruzione effettuata nell'ambito di un'ispezione a titolo delle imposte dirette, deve essere considerato comprensivo dell'IVA che ha gravato su detta operazione. Diversa sarebbe la situazione se, secondo il diritto nazionale applicabile, fosse possibile la rettifica dell'IVA.

La Corte rileva che **qualsiasi altra interpretazione contrasterebbe con il principio di neutralità dell'IVA** e farebbe gravare una parte dell'onere di quest'ultima su un soggetto passivo, mentre **l'IVA deve essere sopportata unicamente dal consumatore finale.** La Corte aggiunge che il rispetto di tale principio non osta all'adozione, da parte degli Stati membri, di sanzioni dirette a contrastare la frode fiscale. È nell'ambito di simili sanzioni, e non mediante la determinazione della base imponibile, che un'evasione come quella di cui al procedimento principale deve essere punita.

IMPORTANTE: Il rinvio pregiudiziale consente ai giudici degli Stati membri, nell'ambito di una controversia della quale sono investiti, di interpellare la Corte in merito all'interpretazione del diritto dell'Unione o alla validità di un atto dell'Unione. La Corte non risolve la controversia nazionale. Spetta al giudice nazionale risolvere la causa conformemente alla decisione della Corte. Tale decisione vincola egualmente gli altri giudici nazionali ai quali venga sottoposto un problema simile.

Documento non ufficiale ad uso degli organi d'informazione che non impegna la Corte di giustizia.

Il [testo integrale](#) della sentenza è pubblicato sul sito CURIA il giorno della pronuncia.

Contatto stampa: Eleonora Montserrat Pappalettere ☎ (+352) 4303 8575.