

Con sentenza relativa alla causa C-537/22 del giorno 11 gennaio 2024, la prima sezione della CGUE ha fornito una interpretazione degli artt. 167, 168 e 178 della c.d direttiva IVA (direttiva 2006/112 del Consiglio del 28 novembre 2006).

Secondo una giurisprudenza costante della Corte, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta per i beni acquistati e per i servizi ricevuti costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA: è il c.d diritto alla detrazione, previsto dagli artt. 167 ss. della direttiva IVA. Questo diritto, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni nel caso in cui i requisiti o le condizioni a cui esso è subordinato siano rispettati dai soggetti passivi che intendano esercitarlo (sentenza Ferimet, C-281/20, 11 novembre 2021).

Per quanto riguarda i requisiti o le condizioni cui è soggetto il diritto alla detrazione dell'IVA, dall'art. 168 della direttiva in esame risulta che, per poter beneficiare di detto diritto, occorre, da un lato, che l'interessato sia un "soggetto passivo" ai sensi di tale direttiva e, dall'altro, che i beni o i servizi invocati a fondamento del diritto siano da esso utilizzati a fini di sue operazioni soggette ad imposta e che, a monte, tali beni siano ceduti o tali servizi siano resi da un altro soggetto passivo; quanto alle modalità di esercizio del diritto alla detrazione, assimilabili a requisiti o a condizioni di natura formale, l'art. 178 di tale direttiva prevede che il soggetto passivo debba essere in possesso di una fattura redatta conformemente ai requisiti stabiliti dalla direttiva stessa.

Dette condizioni sostanziali del diritto a detrazione sono soddisfatte solo se la cessione di beni o la prestazione di servizi alla quale fa riferimento la fattura sia stata effettivamente realizzata; la verifica dell'esistenza dell'operazione imponibile deve essere effettuata conformemente alle norme nazionali sull'onere della prova.

Nella sentenza *Dyrektor Izby Administracji Skarbowej v. Warszawie*, C-114/22, 25 maggio 2023, la Corte ha affermato che il diritto a detrazione può essere negato al soggetto passivo qualora sia dimostrato che esso viene invocato in modo fraudolento o abusivo. Infatti, occorre ricordare che la lotta contro evasioni, elusioni ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla direttiva IVA. Il beneficio deve essere negato non solamente quando un'evasione dell'IVA sia commessa dal soggetto passivo stesso, ma anche qualora si dimostri che il soggetto passivo, al quale sono stati ceduti i beni o prestati i servizi posti a fondamento del diritto a detrazione, sapeva o avrebbe dovuto sapere che, con l'acquisto di tali beni e servizi, partecipava ad un'operazione che si iscriveva in una siffatta evasione.

Le autorità tributarie nazionali devono dimostrare gli elementi oggettivi che consentano di concludere che il soggetto passivo ha commesso, consapevolmente o meno, un'evasione dell'IVA: devono, da un lato, individuare con precisione gli elementi costitutivi della frode e fornire la prova delle condotte fraudolente; dall'altro, dimostrare che il soggetto passivo ha partecipato attivamente a tale frode o sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'acquisto di beni o di servizi invocato a fondamento di tale diritto si iscriveva in detta frode. Tuttavia, la prova dell'esistenza della frode e della partecipazione del soggetto passivo a quest'ultima non implica necessariamente che tutti i soggetti che vi hanno partecipato, nonché le loro rispettive condotte, siano stati identificati. Spetta ai giudici nazionali verificare che le autorità tributarie abbiano sufficientemente fornito tale prova (sentenza *Aquila Part Prod Com*, C-512/21, 1 dicembre 2022).

La diligenza dovuta dal soggetto passivo al fine di assicurarsi che, con il suo acquisto, non partecipi ad un'operazione che si iscrive in una evasione commessa da un operatore a monte dipende, in particolare, dalla questione se esistano o meno indizi che consentano al soggetto di sospettare l'esistenza di irregolarità o di una frode: in presenza di indizi ci si può attendere una maggiore diligenza, ma non si può esigere da quest'ultimo che proceda a verifiche complesse e approfondite, poiché di queste è competente esclusivamente l'amministrazione tributaria nazionale. Gli Stati membri possono adottare una normativa al fine di precisare il livello di diligenza richiesto a un soggetto passivo e di guidare la valutazione dell'amministrazione tributaria; tuttavia, l'eventuale normativa non può pregiudicare l'efficacia del diritto dell'Unione quanto all'assunzione delle prove in materia di evasione dell'IVA.

Riferimenti Normativi:

- art. 167, Direttiva del Consiglio 2006/112 del 28 novembre 2006
- art. 168, Direttiva del Consiglio 2006/112 del 28 novembre 2006
- art. 178, Direttiva del Consiglio 2006/112 del 28 novembre 2006