Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Decima Sezione)

9 dicembre 2021 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Articolo 168 – Diritto a detrazione dell'imposta versata a monte – Condizioni sostanziali del diritto a detrazione – Qualità di soggetto passivo del fornitore – Onere della prova – Diniego del diritto a detrazione quando il vero fornitore non sia stato identificato – Presupposti»

Nella causa C-154/20,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca), con decisione dell'11 marzo 2020, pervenuta in cancelleria il 31 marzo 2020, nel procedimento

Kemwater ProChemie s. r. o.

contro

Odvolací finanční ředitelství,

LA CORTE (Decima Sezione),

composta da C. Lycourgos, presidente della Quarta Sezione, facente funzione di presidente della Decima Sezione, I. Jarukaitis (relatore) e M. Ilešič, giudici,

avvocato generale: P. Pikamäe

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per l'Odvolací finanční ředitelství, da T. Rozehnal;
- per il governo ceco, da M. Smolek, O. Serdula e J. Vlášil, in qualità di agenti;
- per il governo spagnolo, da S. Jiménez García, in qualità di agente;
- per il governo ungherese, da M.Z. Fehér e R. Kissné Berta, in qualità di agenti;
- per la Commissione europea, da A. Armenia e M. Salyková, in qualità di agenti,

vista la decisione, adottata dopo aver sentito l'avvocato generale, di giudicare la causa senza conclusioni,

ha pronunciato la seguente

Sentenza

1 La domanda di pronuncia pregiudiziale verte sull'interpretazione della 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).

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra la Kemwater ProChemie s. r. o. e l'Odvolací finanční ředitelství (direzione delle finanze competente in materia di ricorsi, Repubblica ceca) (in prosieguo: la «direzione delle finanze») in merito al diniego del diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta a monte per la fornitura di servizi di pubblicità nel corso degli anni 2010 e 2011.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 L'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 così dispone:

«Si considera “soggetto passivo” chiunque esercita, in modo indipendente e in qualsiasi luogo, un'attività economica, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di detta attività.

Si considera “attività economica” ogni attività di produzione, di commercializzazione o di prestazione di servizi, comprese le attività estrattive, agricole, nonché quelle di professione libera o assimilate. Si considera, in particolare, attività economica lo sfruttamento di un bene materiale o immateriale per ricavarne introiti aventi carattere di stabilità».

4 L'articolo 168 di tale direttiva prevede quanto segue:

«Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:

a) l'IVA dovuta o assolta in tale Stato membro per i beni che gli sono o gli saranno ceduti e per i servizi che gli sono o gli saranno resi da un altro soggetto passivo;

(...)».

5 Ai sensi dell'articolo 178 di detta direttiva:

«Per poter esercitare il diritto a detrazione, il soggetto passivo deve soddisfare le condizioni seguenti:

a) per la detrazione di cui all'articolo 168, lettera a), relativa alle cessioni di beni e alle prestazioni di servizi, essere in possesso di una fattura redatta conformemente agli articoli da 220 a 236 e agli articoli 238, 239 e 240;

(...)».

6 L'articolo 273, primo comma, della direttiva 2006/112 così dispone:

«Gli Stati membri possono stabilire, nel rispetto della parità di trattamento delle operazioni interne e delle operazioni effettuate tra Stati membri da soggetti passivi, altri obblighi che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, a condizione che questi obblighi non diano luogo, negli scambi tra Stati membri, a formalità connesse con il

passaggio di una frontiera».

7 L'articolo 287 di tale direttiva prevede quanto segue:

«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:

(...)

7) Repubblica ceca: EUR 35 000;

(...)».

Diritto ceco

8 Ai sensi dell'articolo 6, paragrafo 1, dello zákon ? 235/2004 Sb., o dani z p?idané hodnoty (legge n. 235/2004 relativa all'imposta sul valore aggiunto), un soggetto passivo stabilito nella Repubblica ceca diviene debitore dell'IVA se il fatturato da lui realizzato nel periodo massimo degli ultimi dodici mesi civili consecutivi supera 1 000 000 di corone ceche (CZK) (circa EUR 39 250), ad eccezione della persona che effettua solo operazioni esenti dall'imposta senza diritto a detrazione.

9 L'articolo 29 di tale legge contiene le disposizioni che recepiscono l'articolo 178, lettera a), della direttiva 2006/112.

10 Gli articoli 72 e 73 di detta legge precisano le condizioni del diritto alla detrazione dell'IVA. In forza di tali articoli, il soggetto passivo debitore dell'IVA ha un diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte che deve corrispondere all'imposta a valle dichiarata da un soggetto passivo, cosicché non è possibile far valere un diritto a detrazione in assenza di un obbligo di applicare l'imposta a valle.

11 Ai sensi dell'articolo 94a, paragrafo 1, della stessa legge, il soggetto passivo con sede o stabile organizzazione nella Repubblica ceca che effettui o effettuerà operazioni che danno diritto a detrazione può registrarsi.

12 Ai sensi dell'articolo 92, paragrafo 3, dello zákon ? 280/2009 Sb. (legge n. 280/2009, recante il codice tributario), il soggetto d'imposta fornisce prova di tutti gli elementi che è tenuto ad indicare nella dichiarazione fiscale ordinaria, nella dichiarazione fiscale integrativa e negli altri atti presentati.

Procedimento principale e questioni pregiudiziali

13 A seguito di un controllo fiscale avviato il 25 aprile 2012 e relativo ai periodi d'imposta dei mesi da agosto a ottobre 2010, da aprile a giugno 2011 e di agosto 2011, l'amministrazione tributaria ceca ha negato alla Kemwater ProChemie, una società commerciale con sede nella Repubblica ceca, il beneficio del diritto alla detrazione dell'IVA versata da quest'ultima per servizi di pubblicità forniti in occasione di tornei di golf svoltisi nel corso degli anni 2010 e 2011. Secondo i documenti fiscali, tali servizi sono stati forniti dalla Viasat Service s. r. o., per un importo di CZK 120 000 (circa EUR 4 708) comprensivi del 20% di IVA, per ciascuno dei periodi di imposta.

14 Senza mettere in dubbio l'effettiva fornitura dei servizi in questione, l'autorità tributaria ceca ha constatato che l'amministratore della società Viasat Service aveva dichiarato di non essere a conoscenza del fatto che tali servizi erano stati forniti da tale società e che la Kemwater

ProChemie, dal canto suo, non era in grado di dimostrare che detta società fosse l'effettivo fornitore di detti servizi. Considerando, da un lato, che l'identità del fornitore o dei fornitori e la qualità di soggetto passivo dell'IVA di questi ultimi non erano accertate e, dall'altro, che l'entità delle prestazioni in questione era parzialmente controversa, il 20 dicembre 2013 l'autorità tributaria ha emesso avvisi di accertamento che fissavano in CZK 20 000 (circa EUR 784) l'IVA dovuta per ciascun periodo d'imposta e ha inflitto alla Kemwater ProChemie una sanzione di CZK 4 000 (circa EUR 156) per ciascuno di tali periodi.

15 Poiché la direzione delle finanze ha respinto il ricorso proposto dalla Kemwater ProChemie avverso tali avvisi di accertamento, quest'ultima ha adito il Krajský soud v Praze (Corte regionale di Praga, Repubblica ceca), che ha accolto il suo ricorso. Tale giudice ha considerato, fondandosi sulla giurisprudenza della Corte e su una sentenza del Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa, Repubblica ceca), che il diritto a detrazione non è subordinato alla prova che il soggetto passivo abbia acquistato la prestazione imponibile presso il fornitore indicato nella fattura relativa a tale prestazione e che la mancanza di prove quanto all'identità del fornitore effettivo di quest'ultima è determinante solo se l'amministrazione tributaria dimostra che tale operazione si colloca nell'ambito di un'evasione fiscale di cui il soggetto passivo che esercita il diritto a detrazione aveva o avrebbe dovuto essere a conoscenza.

16 La direzione delle finanze ha quindi proposto un ricorso per cassazione dinanzi al giudice del rinvio, il Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa).

17 Il giudice del rinvio spiega di trovarsi di fronte alla questione se sia possibile negare il beneficio del diritto a detrazione dell'IVA sulla base del rilievo che il reale fornitore dei servizi per i quali il loro destinatario esercita tale diritto non è stato identificato.

18 Tale giudice rileva che dalla giurisprudenza della Corte risulta che, da un lato, il diritto a detrazione dell'IVA è subordinato alla condizione che il destinatario dell'operazione imponibile sia un soggetto passivo che ha utilizzato i beni ceduti o i servizi forniti ai fini di operazioni imponibili a valle e che tali beni siano stati ceduti o tali servizi siano stati forniti da un altro soggetto passivo, e che tale diritto non può essere negato, in linea di principio, qualora tali condizioni siano soddisfatte. Dall'altro, l'amministrazione tributaria dovrebbe negare al soggetto passivo il beneficio del diritto a detrazione qualora dimostri, senza esigere dal soggetto passivo la prova di altre circostanze che non le compete, che tale soggetto passivo sapesse o potesse sapere che, acquistando i beni o i servizi in questione, partecipava ad un'evasione fiscale.

19 Il giudice del rinvio indica che, nel diritto ceco, l'onere della prova del rispetto delle condizioni sostanziali del diritto a detrazione dell'IVA grava sul soggetto passivo. Esso ritiene che lo stesso requisito risulti dalla giurisprudenza della Corte, pur rilevando che un dubbio circa l'identità del fornitore non dovrebbe di per sé consentire all'amministrazione tributaria di negare il beneficio del diritto a detrazione, poiché la direttiva 2006/112 fornisce una definizione ampia della nozione di «soggetto passivo». Tuttavia, esso osserva che, poiché la Repubblica ceca applica l'eccezione prevista all'articolo 287 di tale direttiva, non potrebbe essere chiaramente stabilito che la condizione sostanziale del diritto a detrazione relativa allo status di soggetto passivo del fornitore sia soddisfatta qualora il vero fornitore non sia identificato.

20 Inoltre, il giudice del rinvio ritiene che esista una contraddizione tra, da un lato, la giurisprudenza della Corte secondo la quale spetta alla persona che fa valere il diritto a detrazione provare il rispetto delle condizioni sostanziali di tale diritto, ivi compreso il fatto che i beni sono stati effettivamente ceduti o i servizi effettivamente forniti da un soggetto passivo e, dall'altro, la sentenza del 13 febbraio 2014, Maks Pen (C-18/13, EU:C:2014:69), nonché l'ordinanza del 10 novembre 2016, Signum Alfa Sped (C-446/15, non pubblicata, EU:C:2016:869), nelle quali sarebbe stato dichiarato che tale diritto era da riconoscere poiché la partecipazione a un'evasione

fiscale non era stata dimostrata, quand'anche, nei casi che hanno dato luogo a tali decisioni, la qualità di soggetto passivo del fornitore non era accertata.

21 Infine, il giudice del rinvio ritiene che sia necessario imporre al soggetto passivo di provare che le condizioni sostanziali del diritto a detrazione sono soddisfatte non solo quando non è dimostrato che il fornitore è un soggetto passivo, ma anche quando, benché sia certo che quest'ultimo ha tale qualità, non è possibile identificarlo. A suo avviso, se così non fosse, la condizione sostanziale del diritto a detrazione relativa alla qualità di soggetto passivo del fornitore non potrebbe essere stabilita con certezza qualora lo Stato membro abbia applicato l'eccezione prevista all'articolo 287 della direttiva 2006/112. Un'interpretazione contraria non sarebbe conforme al principio di neutralità fiscale e alla giurisprudenza della Corte relativa alla prova della sussistenza delle condizioni sostanziali del diritto a detrazione gravante sul soggetto passivo, e aprirebbe la via a rilevanti evasioni fiscali, mentre la lotta contro l'evasione è un obiettivo riconosciuto da tale direttiva.

22 Date tali circostanze, il Nejvyšší správní soud (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte le seguenti questioni pregiudiziali:

«1) Se sia conforme alla direttiva 2006/112(...) subordinare l'esercizio del diritto a detrazione dell'[IVA] 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 un'evasione fiscale».

Sulle questioni pregiudiziali

23 Con le sue due questioni, che occorre esaminare congiuntamente, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se la direttiva 2006/112 debba essere interpretata nel senso che l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA assolta a monte dev'essere negato, senza che l'amministrazione finanziaria debba provare che il soggetto passivo ha commesso un'evasione dell'IVA o che sapeva, o avrebbe dovuto sapere, che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione rientrava in una siffatta evasione, qualora, nel caso in cui il vero fornitore dei beni o dei servizi interessati non sia stato identificato, il soggetto passivo non fornisca la prova che tale fornitore aveva la qualità di soggetto passivo.

24 Occorre ricordare che il diritto alla detrazione dell'IVA è subordinato al rispetto di condizioni sia sostanziali che formali. Per quanto riguarda le condizioni sostanziali, dall'articolo 168, lettera a), della direttiva 2006/112 risulta che, per poter beneficiare di tale diritto, occorre, da un lato, che l'interessato sia un «soggetto passivo», ai sensi di tale direttiva. Dall'altro lato, occorre che, a monte, i beni o i servizi indicati a fondamento del diritto a detrazione siano ceduti o forniti da un altro soggetto passivo e che, a valle, tali beni o servizi siano utilizzati dal soggetto passivo ai fini di sue operazioni soggette ad imposta. Quanto alle modalità di esercizio del diritto a detrazione dell'IVA, assimilabili a condizioni di natura formale, l'articolo 178, lettera a), di detta direttiva prevede che il soggetto passivo debba essere in possesso di una fattura redatta in conformità agli articoli da 220 a 236 e agli articoli da 238 a 240 della direttiva stessa (sentenza dell'11 novembre 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punto 26 e giurisprudenza ivi citata).

25 Ne consegue che l'indicazione del fornitore, sulla fattura relativa ai beni o ai servizi per i quali il diritto a detrazione dell'IVA è esercitato, costituisce una condizione formale per l'esercizio

di tale diritto. Invece, la qualità di soggetto passivo del fornitore dei beni o dei servizi rientra, come fanno osservare il giudice del rinvio nonché i governi ceco, spagnolo e ungherese, nelle condizioni sostanziali di quest'ultimo (v., in tal senso, sentenza dell'11 novembre 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punto 27).

26 Quanto alle conseguenze derivanti dal fatto che non è stato individuato il vero fornitore dei beni o dei servizi di cui trattasi, si deve ricordare che il sistema delle detrazioni è inteso a esonerare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o assolta nell'ambito di tutte le sue attività economiche. Il sistema comune dell'IVA garantisce, di conseguenza, la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche, indipendentemente dallo scopo o dai risultati di dette attività, purché queste siano, in linea di principio, di per sé soggette all'IVA (v., in tal senso, sentenza dell'11 novembre 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punto 30 e giurisprudenza ivi citata).

27 Secondo una giurisprudenza costante della Corte, il diritto dei soggetti passivi di detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o assolta a monte per i beni acquistati e per i servizi ricevuti costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA. Come ripetutamente dichiarato dalla Corte, il diritto a detrazione previsto dagli articoli 167 e seguenti della direttiva 2006/112 costituisce parte integrante del meccanismo dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni nel caso in cui i requisiti o le condizioni tanto sostanziali quanto formali a cui tale diritto è subordinato siano rispettati dai soggetti passivi che intendano esercitarlo (sentenza dell'11 novembre 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).

28 Sebbene, conformemente all'articolo 273, primo comma, della direttiva 2006/112, gli Stati membri possano stabilire altri obblighi rispetto a quelli previsti da tale direttiva, che essi ritengono necessari ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni, tuttavia, le misure adottate dagli Stati membri non devono eccedere quanto necessario per conseguire tali obiettivi. Esse non possono quindi essere utilizzate in maniera tale da mettere sistematicamente in discussione il diritto alla detrazione dell'IVA e, pertanto, la neutralità dell'IVA (sentenza dell'11 novembre 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punto 32 e giurisprudenza ivi citata).

29 In tal senso, la Corte ha dichiarato che il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione di tale imposta assolta a monte sia accordata se le condizioni sostanziali sono soddisfatte, anche se taluni requisiti formali sono stati omessi dai soggetti passivi (sentenza dell'11 novembre 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punto 33 e giurisprudenza ivi citata).

30 Di conseguenza, l'amministrazione finanziaria, una volta che disponga delle informazioni necessarie per accertare che i requisiti sostanziali siano stati soddisfatti, non può imporre, riguardo al diritto del soggetto passivo di detrarre tale imposta, condizioni supplementari che possano produrre l'effetto di vanificare l'esercizio del diritto medesimo (sentenza dell'11 novembre 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punto 34 e giurisprudenza ivi citata).

31 Tuttavia, questo può non essere il caso se la violazione dei requisiti formali ha l'effetto di impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali (sentenza dell'11 novembre 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punto 36 e giurisprudenza ivi citata).

32 Orbene, ciò può verificarsi qualora l'identità del vero fornitore non sia menzionata nella fattura relativa ai beni o ai servizi per i quali è esercitato il diritto a detrazione, se ciò impedisce di identificare tale fornitore e, pertanto, di dimostrare che egli aveva la qualità di soggetto passivo, dal momento che, come ricordato al punto 25 della presente sentenza, tale qualità costituisce una delle condizioni sostanziali del diritto a detrazione dell'IVA (sentenza dell'11 novembre 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punto 37).

33 In tale contesto, occorre sottolineare che, da un lato, l'amministrazione fiscale non può limitarsi all'esame della sola fattura. Essa deve tenere conto anche delle informazioni complementari fornite dal soggetto passivo. Dall'altro lato, spetta al soggetto passivo che chiede la detrazione dell'IVA dimostrare che egli soddisfa le condizioni previste per beneficiarne. 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 (sentenza dell'11 novembre 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punto 38 e giurisprudenza ivi citata).

34 Ne deriva che spetta al soggetto passivo che esercita il diritto a detrazione dell'IVA, in linea di principio, dimostrare che il fornitore dei beni o dei servizi per i quali tale diritto è esercitato avesse la qualità di soggetto passivo. 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. Tali prove possono comprendere, in particolare, documenti in possesso di fornitori o prestatori presso cui il soggetto passivo abbia acquistato beni o servizi per i quali abbia assolto l'IVA (sentenza dell'11 novembre 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punto 39 e giurisprudenza ivi citata).

35 Tuttavia, per quanto riguarda la lotta contro l'evasione dell'IVA, l'amministrazione tributaria non può esigere in maniera generale dal soggetto passivo che intende esercitare il diritto a detrazione dell'IVA di verificare, in particolare, che il fornitore dei beni o dei servizi per i quali tale diritto è esercitato abbia la qualità di soggetto passivo (sentenza dell'11 novembre 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punto 40 e giurisprudenza ivi citata).

36 Per quanto riguarda l'onere della prova relativamente alla questione di stabilire se il fornitore abbia la qualità di soggetto passivo, occorre distinguere tra, da un lato, l'accertamento di una condizione sostanziale del diritto a detrazione dell'IVA e, dall'altro, la determinazione dell'esistenza di un'evasione dell'IVA (sentenza dell'11 novembre 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punto 41).

37 Pertanto, se, nell'ambito della lotta contro le evasioni dell'IVA, non si può esigere in maniera generale dal soggetto passivo che intende esercitare il suo diritto a detrazione dell'IVA che verifichi che il fornitore dei beni o dei servizi interessati abbia la qualità di soggetto passivo, ciò non vale qualora l'accertamento di detta qualità sia necessario per verificare che tale condizione sostanziale del diritto a detrazione sia soddisfatta (sentenza dell'11 novembre 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punto 42).

38 In quest'ultima ipotesi, spetta al soggetto passivo dimostrare, sulla base di prove oggettive, che il fornitore ha la qualità di soggetto passivo, a meno che l'amministrazione tributaria non disponga delle informazioni necessarie per verificare che tale condizione sostanziale del diritto alla detrazione dell'IVA sia soddisfatta. A tale riguardo, occorre ricordare che dalla formulazione dell'articolo 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 risulta che la nozione di «soggetto passivo» è definita in modo ampio, sulla base di circostanze di fatto, di modo che la qualità di soggetto passivo del fornitore può risultare dalle circostanze del caso di specie (sentenza dell'11 novembre 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punto 43).

39 Ciò vale in particolare, quand'anche lo Stato membro si sia avvalso della facoltà offerta dall'articolo 287 della direttiva 2006/112 di concedere una franchigia d'imposta ai soggetti passivi il cui fatturato annuo non superi un determinato importo, qualora si possa dedurre con certezza dalle circostanze di fatto, quali il volume e il prezzo dei beni o dei servizi acquistati, che il fatturato annuo del fornitore supera tale importo, cosicché tale fornitore non può beneficiare della franchigia prevista da tale articolo, e che detto fornitore ha necessariamente la qualità di soggetto passivo.

40 Negare ad un soggetto passivo l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA per il motivo che il vero fornitore dei beni o dei servizi interessati non è stato individuato e che tale soggetto passivo non ha provato che tale fornitore avesse la qualità di soggetto passivo, quando risulta in modo certo dalle circostanze di fatto che detto fornitore aveva necessariamente tale qualità, sarebbe infatti contrario al principio di neutralità fiscale nonché alla giurisprudenza ricordata ai punti da 26 a 30 della presente sentenza. Di conseguenza, contrariamente a quanto rileva il giudice del rinvio, non si può esigere dal soggetto passivo, in tutti i casi, che egli provi, qualora il vero fornitore dei beni o servizi interessati non sia stato identificato, che tale fornitore abbia la qualità di soggetto passivo per poter esercitare tale diritto.

41 Ne consegue che, qualora non sia stato individuato il vero fornitore dei beni o dei servizi interessati, l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA deve essere negato al soggetto passivo se, tenuto conto delle circostanze di fatto e malgrado gli elementi forniti da tale soggetto passivo, mancano i dati necessari per verificare che tale fornitore avesse la qualità di soggetto passivo (v., in tal senso, sentenza dell'11 novembre 2021, Ferimet, C?281/20, EU:C:2021:910, punto 44).

42 Alla luce di tutte le considerazioni che precedono, occorre rispondere alle questioni sollevate dichiarando che la direttiva 2006/112 deve essere interpretata nel senso che l'esercizio del diritto a detrazione dell'IVA assoluta a monte deve essere negato, senza che l'amministrazione tributaria debba provare che il soggetto passivo ha commesso un'evasione dell'IVA o che sapeva, o avrebbe dovuto sapere, che l'operazione invocata per fondare il diritto a detrazione si collocava nell'ambito di una siffatta evasione, qualora, nel caso in cui il vero fornitore dei beni o dei servizi interessati non sia stato identificato, tale soggetto passivo non fornisca la prova che detto fornitore aveva la qualità di soggetto passivo, se, tenuto conto delle circostanze di fatto e degli elementi forniti da detto soggetto passivo, mancano i dati necessari per verificare che il vero fornitore aveva tale qualità.

Sulle spese

43 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice del rinvio, cui spetta quindi statuire sulle spese. Le spese sostenute da altri soggetti per presentare osservazioni alla Corte non possono dar luogo a rifusione.

Per questi motivi, la Corte (Decima Sezione) dichiara:

La direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, deve essere interpretata nel senso che l'esercizio del diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) assolta a monte deve essere negato, senza che l'amministrazione tributaria debba provare che il soggetto passivo ha commesso un'evasione dell'IVA o che sapeva, o avrebbe dovuto sapere, che l'operazione invocata per fondare il diritto a detrazione si collocava nell'ambito di una siffatta evasione, qualora, nel caso in cui il vero fornitore dei beni o dei servizi interessati non sia stato identificato, tale soggetto passivo non fornisca la prova che tale fornitore aveva la qualità di soggetto passivo, se, tenuto conto delle circostanze di fatto e degli elementi forniti da detto soggetto passivo, mancano i dati necessari per verificare che il vero fornitore aveva tale qualità.

Firme

* Lingua processuale: il ceco.