

Downloaded via the EU tax law app / web

Edizione provvisoria

SENTENZA DELLA CORTE (Decima Sezione)

25 maggio 2023 (*)

«Rinvio pregiudiziale – Fiscalità – Imposta sul valore aggiunto (IVA) – Direttiva 2006/112/CE – Diritto alla detrazione dell'IVA – Diniego – Diniego basato sulla nullità dell'operazione ai sensi del diritto civile nazionale»

Nella causa C-114/22,

avente ad oggetto la domanda di pronuncia pregiudiziale proposta alla Corte, ai sensi dell'articolo 267 TFUE, dal Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), con decisione del 23 novembre 2021, pervenuta in cancelleria il 18 febbraio 2022, nel procedimento

Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie

contro

W. sp. z o.o.,

LA CORTE (Decima Sezione),

composta da D. Gratsias, presidente di sezione, I. Jarukaitis (relatore) e Z. Csehi, giudici,

avvocato generale: T. Ąapeta

cancelliere: A. Calot Escobar

vista la fase scritta del procedimento,

considerate le osservazioni presentate:

- per il Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie, da B. Kołodziej, D. Pach e T. Wojciechowski;
- per la W. sp. z o.o., da M. Kwietko-Błnowski, doradca podatkowy;
- per il governo polacco, da B. Majczyna, in qualità di agente;
- per la Commissione europea, da A. Armenia e I. Barcew, 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 dell'articolo 167, dell'articolo 168, lettera a), dell'articolo 178, lettera a), e dell'articolo 273 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), come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010 (GU 2010, L 189, pag. 1) (in prosieguo: la «direttiva 2006/112»), letti alla luce dei principi di neutralità fiscale e di proporzionalità.

2 Tale domanda è stata presentata nell'ambito di una controversia tra il Dyrektor Izby Administracji Skarbowej w Warszawie (direttore dell'amministrazione tributaria di Varsavia, Polonia; in prosieguo: il «direttore dell'amministrazione tributaria») e la W. sp. z o.o. in merito al diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto (IVA) indicata in una fattura indirizzata alla W. e datata 27 ottobre 2015.

Contesto normativo

Diritto dell'Unione

3 Ai sensi dell'articolo 63 della direttiva 2006/112:

«(...) l'imposta diventa esigibile nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi».

4 L'articolo 167 della medesima direttiva prevede quanto segue:

«Il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile».

5 L'articolo 168 di detta direttiva recita nel modo seguente:

«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;

(...)».

6 Ai sensi dell'articolo 178 della direttiva 2006/112:

«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 al titolo XI, capo 3, sezioni da 3 a 6;

(...)».

7 L'articolo 273 di tale direttiva prevede quanto segue:

«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.

Gli Stati membri non possono avvalersi della facoltà di cui al primo comma per imporre obblighi di

fatturazione supplementari rispetto a quelli previsti al capo 3».

Diritto polacco

8 L'articolo 88, paragrafo 3a, punto 4, lettera c), dell'ustawa o podatku od towarów i usług (legge relativa all'imposta sui beni e sui servizi), dell'11 marzo 2004 (Dz. U. del 2011, n. 177, posizione 1054), nella versione applicabile al procedimento principale (in prosieguo: la «legge sull'IVA»), così recita:

«3a. Le fatture ed i documenti doganali non possono costituire giustificativi per la detrazione dell'imposta a monte, per il rimborso di un credito d'imposta o per il rimborso dell'imposta assolta a monte qualora:

(...)

4. le fatture, le fatture rettifiche o i documenti doganali emessi:

(...)

c) comprovino operazioni alle quali si applicano le disposizioni degli articoli 58 e 83 del codice civile – per la parte relativa a tali operazioni».

9 L'articolo 58 dell'ustawa – Kodeks cywilny (legge recante il codice civile), del 23 aprile 1964, testo consolidato (Dz. U. 2020, posizione 1740) (in prosieguo: il «codice civile»), prevede quanto segue:

«1. Gli atti giuridici in contrasto con la legge o aventi lo scopo di eludere la legge sono nulli, salvo che una specifica disposizione preveda un effetto diverso (...)

2. L'atto giuridico contrario ai principi di convivenza civile è nullo.

3. Se la nullità riguarda solo una parte dell'atto giuridico, tale atto rimane in vigore per la parte restante, salvo che dalle circostanze risulti che senza la parte colpita da nullità l'atto non sarebbe stato concluso».

10 Ai sensi dell'articolo 83 del codice civile:

«1. La manifestazione di volontà simulata nei confronti dell'altra parte con il suo consenso è nulla. Qualora la stessa sia espressa al fine di dissimulare un diverso atto giuridico, la validità di tale manifestazione di volontà è valutata in base alle caratteristiche di tale atto.

2. Il carattere simulato della manifestazione di volontà non pregiudica gli effetti di un atto giuridico compiuto, a titolo oneroso, sulla base di una dichiarazione simulata, qualora, in forza di tale atto, un terzo acquisti un diritto o sia liberato da un obbligo, salvo che il terzo abbia agito in mala fede».

Procedimento principale e questione pregiudiziale

11 Il 27 ottobre 2015, la M. sp. z o.o. S.K.A. ha emesso una fattura per una cessione di marchi alla W. soggetta a IVA, che è stata dichiarata e assolta dalla W.

12 Con decisione del 20 ottobre 2017, l'amministrazione tributaria ha rimesso in discussione il diritto alla detrazione dell'IVA di cui aveva beneficiato la W., relativo a tale fattura, sulla base dell'articolo 88, paragrafo 3a, punto 4, lettera c), della legge sull'IVA, con la motivazione che la cessione dei marchi di cui trattasi era nulla in forza dell'articolo 58, paragrafo 2, del codice civile, in

quanto contraria ai principi di convivenza civile, ai sensi di tale disposizione.

13 Tale decisione è stata confermata con decisione dell'11 ottobre 2018 del direttore dell'amministrazione tributaria, il quale, tuttavia, ha ritenuto che la cessione dei marchi di cui trattasi fosse un atto simulato, ai sensi dell'articolo 83 del codice civile.

14 La W. ha proposto ricorso avverso quest'ultima decisione dinanzi al Wojewódzki Sąd Administracyjny w Warszawie (Tribunale amministrativo del voivodato di Varsavia, Polonia), il quale ha annullato detta decisione con sentenza del 29 maggio 2019, con la motivazione che l'amministrazione tributaria non aveva fornito la prova del carattere simulato dell'operazione di cui trattasi.

15 Il direttore dell'amministrazione tributaria ha impugnato tale sentenza dinanzi al Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa, Polonia), giudice del rinvio.

16 Tale giudice nutre dubbi sulla compatibilità dell'articolo 88, paragrafo 3a, punto 4, lettera c), della legge sull'IVA con la direttiva 2006/112.

17 Esso rileva che da tale direttiva non risulta che un soggetto passivo possa essere privato del suo diritto alla detrazione dell'IVA che gli è stata fatturata sulla base del rilievo che l'operazione di cui trattasi non è conforme al diritto civile nazionale, in quanto il diritto a detrazione costituisce parte integrante, secondo la giurisprudenza della Corte, del sistema dell'IVA e, in linea di principio, non può essere soggetto a limitazioni. Secondo il giudice del rinvio, l'autonomia dell'IVA rispetto alle norme del diritto civile nazionale e la neutralità dell'IVA depongono nel senso che l'invalidità di un'operazione giuridica in forza di tale normativa non dovrebbe comportare automaticamente l'esclusione del diritto a detrazione.

18 Esso rileva, a tal proposito, che dalla giurisprudenza della Corte risulta che le deroghe al diritto alla detrazione dell'IVA sono ammesse solo nei casi espressamente previsti dalle disposizioni della direttiva 2006/112, che le stesse devono essere interpretate restrittivamente e che tale diritto deve essere negato qualora sia dimostrato, alla luce di elementi oggettivi, che esso è invocato in modo fraudolento o abusivo.

19 Esso aggiunge che, sebbene, conformemente all'articolo 273 della direttiva 2006/112, gli Stati membri abbiano la facoltà di adottare misure al fine di assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e di evitare le evasioni, essi devono tuttavia esercitare la loro competenza nel rispetto del diritto dell'Unione e dei suoi principi generali, tra cui il principio di neutralità, e nel rispetto del principio di proporzionalità.

20 Ciò premesso, il Naczelny Sąd Administracyjny (Corte suprema amministrativa) ha deciso di sospendere il procedimento e di sottoporre alla Corte la seguente questione pregiudiziale:

«Se le disposizioni degli articoli 167, 168, lettera a), 178, lettera a) e 273 della direttiva 2006/112 (...) nonché i principi di neutralità e di proporzionalità debbano essere interpretati nel senso che ostano ad una disposizione nazionale come l'articolo 88, paragrafo 3a, punto 4, lettera c), della [legge sull'IVA] che priva il soggetto passivo del diritto alla detrazione dell'IVA sull'acquisto di un diritto (un bene) considerato fittizio ai sensi delle disposizioni del diritto civile nazionale, indipendentemente dall'accertamento se il risultato perseguito con l'operazione fosse un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria a uno o più obiettivi [di tale] direttiva e se tale vantaggio costituisse lo scopo essenziale della soluzione contrattuale prescelta».

Sulla questione pregiudiziale

21 In via preliminare, occorre rilevare che il direttore dell'amministrazione tributaria ritiene che la domanda di pronuncia pregiudiziale debba essere dichiarata irricevibile, ai sensi dell'articolo 94, lettera a), del regolamento di procedura della Corte, sulla base del rilievo che la stessa non illustrerebbe i fatti rilevanti del procedimento principale né le circostanze di fatto sulle quali si basa la questione pregiudiziale, in quanto non preciserebbe le ragioni per le quali l'operazione di cui trattasi presenta carattere simulato.

22 A tale proposito, occorre rammentare che, secondo una giurisprudenza consolidata e conformemente all'articolo 94 di detto regolamento di procedura, l'esigenza di giungere a un'interpretazione del diritto dell'Unione che sia utile al giudice nazionale impone che quest'ultimo definisca il contesto materiale e normativo in cui si inseriscono le questioni sollevate, o almeno che esso spieghi le ipotesi di fatto su cui tali questioni sono fondate. La decisione di rinvio deve inoltre indicare i motivi precisi che hanno indotto il giudice nazionale a interrogarsi sull'interpretazione del diritto dell'Unione e a ritenere necessaria la presentazione di una questione pregiudiziale alla Corte (sentenza del 24 febbraio 2022, *Suzlon Wind Energy Portugal*, C?605/20, EU:C:2022:116, punto 31 e giurisprudenza ivi citata).

23 Nel caso di specie, è vero che il giudice del rinvio non ha fornito informazioni sulle ragioni per le quali l'operazione di cui trattasi nel procedimento principale è stata ritenuta simulata dal direttore dell'amministrazione tributaria. Per contro, il giudice del rinvio indica, in modo sommario ma chiaro, il contenuto della decisione del direttore dell'amministrazione tributaria che nega il diritto a detrazione oggetto di tale controversia, e illustra con precisione le ragioni per le quali nutre dubbi sulla compatibilità della disposizione di diritto nazionale che costituisce il fondamento giuridico di tale decisione con la direttiva 2006/112 e con i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità.

24 Ne consegue che la domanda di pronuncia pregiudiziale è ricevibile.

25 Con la sua questione, il giudice del rinvio chiede, in sostanza, se l'articolo 167, l'articolo 168, lettera a), l'articolo 178, lettera a), e l'articolo 273 della direttiva 2006/112, in combinato disposto con i principi di neutralità fiscale e di proporzionalità, debbano essere interpretati nel senso che ostano a una normativa nazionale in forza della quale il soggetto passivo è privato del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte per il solo fatto che tale operazione è considerata simulata e viziata da nullità ai sensi delle disposizioni del diritto civile nazionale, senza che sia necessario dimostrare che essa trae origine da un'evasione dell'IVA o da un abuso di diritto.

26 Come risulta dalla decisione di rinvio, tale questione è sollevata nell'ambito di una controversia in cui il direttore dell'amministrazione tributaria ha respinto il ricorso del soggetto passivo avverso una decisione che ha rimesso in discussione il diritto alla detrazione dell'IVA, a causa del carattere simulato dell'operazione di cessione di marchi effettuata a monte, fondandosi su una disposizione della legge sull'IVA che ha l'effetto di escludere un siffatto diritto qualora all'operazione imponibile di cui trattasi si applichi una norma del codice civile, secondo la quale la manifestazione di volontà simulata nei confronti dell'altra parte con il suo consenso è nulla.

27 A tal riguardo, occorre ricordare che, 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. Il diritto a detrazione previsto dagli articoli 167 e seguenti della direttiva 2006/112 costituisce, quindi, 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 [sentenze del 28 luglio 2011, *Commissione/Ungheria*, C?274/10, EU:C:2011:530, punti 42 e 43,

nonché del 24 novembre 2022, Finanzamt M (Portata del diritto alla detrazione dell'IVA), C?596/21, EU:C:2022:921, punto 21 e giurisprudenza ivi citata].

28 Il regime delle detrazioni mira a sgravare interamente l'imprenditore dall'onere dell'IVA dovuta o pagata 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, a loro volta soggette all'IVA [sentenze del 14 febbraio 1985, Rompelman, 268/83, EU:C:1985:74, punto 19; del 21 giugno 2012, Mahagében e Dávid, C?80/11 e C?142/11, EU:C:2012:373, punto 39, nonché del 24 novembre 2022, Finanzamt M (Portata del diritto alla detrazione dell'IVA), C?596/21, EU:C:2022:921, punto 22].

29 Il diritto alla detrazione dell'IVA è tuttavia subordinato al rispetto di requisiti o condizioni sia sostanziali sia formali.

30 I requisiti o condizioni sostanziali necessari per il sorgere di tale diritto sono elencati all'articolo 168 della direttiva 2006/112. Pertanto, 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 alla detrazione dell'IVA siano impiegati a valle dal soggetto passivo ai fini delle proprie operazioni soggette ad imposta e che, a monte, come precisa la lettera a) di tale articolo, tali beni siano ceduti o tali servizi siano resi da un altro soggetto passivo.

31 Inoltre, secondo l'articolo 167 della direttiva 2006/112, il diritto a detrazione sorge quando l'imposta detraibile diventa esigibile, mentre l'esigibilità di tale imposta si verifica, ai sensi dell'articolo 63 di tale direttiva, nel momento in cui è effettuata la cessione di beni o la prestazione di servizi. Ne consegue che il diritto a detrazione è, in linea di principio, subordinato alla prova della realizzazione effettiva dell'operazione (v., in tal senso, sentenze del 26 maggio 2005, António Jorge, C?536/03, EU:C:2005:323, punti 24 e 25; del 27 giugno 2018, SGI e Valériane, C?459/17 e C?460/17, EU:C:2018:501, punti 34 e 35, e del 29 settembre 2022, Raiffeisen Leasing, C?235/21, EU:C:2022:739, punto 40). Pertanto, in mancanza di un'effettiva realizzazione della cessione di beni o della prestazione di servizi, non può sorgere alcun diritto a detrazione.

32 La Corte ha peraltro già dichiarato che è inerente al meccanismo dell'IVA il fatto che un'operazione di acquisto simulata non possa dare diritto ad alcuna detrazione di tale imposta, poiché una siffatta operazione non può avere alcun collegamento con le operazioni tassate a valle (sentenza dell'8 maggio 2019, EN.SA., C?712/17, EU:C:2019:374, punti 24 e 25 nonché giurisprudenza ivi citata).

33 In tal senso, in primo luogo, il rifiuto di concedere ad un soggetto passivo il diritto a detrazione in circostanze come quelle di cui trattasi nel procedimento principale può essere giustificato dalla constatazione che non è stata fornita la prova dell'effettiva realizzazione dell'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione.

34 Infatti, per poter stabilire l'esistenza, in linea di principio, del diritto a detrazione in simili circostanze, è necessario verificare se la cessione di marchi invocata a fondamento di tale diritto sia stata effettivamente realizzata e se i marchi di cui trattasi siano stati impiegati dal soggetto passivo ai fini delle sue operazioni soggette ad imposta.

35 A tal proposito, si deve ricordare che l'onere della prova grava sul soggetto passivo, il quale è tenuto a fornire prove oggettive del fatto che beni e servizi gli siano stati effettivamente ceduti o prestati a monte da un altro soggetto passivo, ai fini della realizzazione di proprie operazioni soggette ad IVA e con riguardo alle quali l'IVA sia stata effettivamente assolta (sentenze del 21

novembre 2018, *V?dan*, C?664/16, EU:C:2018:933, punto 44; dell'11 novembre 2021, *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, punto 39, e del 16 febbraio 2023, *DGRFP Cluj*, C?519/21, EU:C:2023:106, punto 100).

36 Per quanto riguarda la valutazione delle prove prodotte al fine di dimostrare l'esistenza dell'operazione imponibile, essa deve essere effettuata dal giudice nazionale conformemente alle norme nazionali sull'onere della prova, procedendo ad una valutazione globale di tutti gli elementi e di tutte le circostanze di fatto del caso di specie (sentenza del 6 settembre 2012, *Mecsek-Gabona*, C?273/11, EU:C:2012:547, punto 53, e ordinanza del 9 gennaio 2023, *A.T.S. 2003*, C?289/22, EU:C:2023:26, punto 46 e giurisprudenza ivi citata).

37 Qualora, nella controversia di cui trattasi nel procedimento principale, da tale valutazione, che spetta al giudice del rinvio effettuare, risulti che la cessione di marchi invocata non è stata effettivamente realizzata, non può sorgere alcun diritto a detrazione.

38 In tale contesto, come sostenuto dal governo polacco nelle sue osservazioni scritte, il giudice del rinvio potrà prendere in considerazione la circostanza, ammesso che sia dimostrata, che, nonostante l'apparente conclusione di un contratto di cessione, le parti avrebbero in realtà continuato ad operare come se il cedente fosse sempre il titolare dei marchi in questione, mentre la *W.* ne era solo la detentrica precaria.

39 Qualora, invece, da tale valutazione globale risulti che detta cessione è stata effettivamente realizzata e che i marchi ceduti sono stati impiegati a valle dal soggetto passivo ai fini delle sue operazioni soggette ad imposta, il diritto a detrazione non può, in linea di principio, essergli negato.

40 Tuttavia, in secondo luogo, tale diritto può essere negato al soggetto passivo qualora sia dimostrato, alla luce di elementi obiettivi, che esso viene invocato in modo fraudolento o abusivo.

41 Infatti, occorre ricordare che la lotta contro evasioni, elusioni ed eventuali abusi costituisce un obiettivo riconosciuto e incoraggiato dalla direttiva 2006/112 e che la Corte ha dichiarato in più occasioni che i singoli non possono avvalersi fraudolentemente o abusivamente delle norme del diritto dell'Unione. Pertanto, quand'anche siano soddisfatte le condizioni sostanziali del diritto a detrazione, spetta alle autorità e ai giudici nazionali negare il beneficio di tale diritto se è dimostrato, alla luce di elementi obiettivi, che detto diritto viene invocato in modo fraudolento o abusivo (sentenze del 3 marzo 2005, *Fini H*, C?32/03, EU:C:2005:128, punti 34 e 35; del 19 ottobre 2017, *Paper Consult*, C?101/16, EU:C:2017:775, punto 43, nonché del 1° dicembre 2022, *Aquila Part Prod Com*, C?512/21, EU:C:2022:950, punto 26).

42 Per quanto riguarda l'evasione, secondo una giurisprudenza costante il beneficio del diritto a detrazione deve essere negato non solamente quando un'evasione dell'IVA sia commessa dal soggetto passivo stesso, ma anche qualora si dimostri, alla luce di elementi obiettivi, 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 (v., in tal senso, sentenze del 6 dicembre 2012, *Bonik*, C?285/11, EU:C:2012:774, punto 40; dell'11 novembre 2021, *Ferimet*, C?281/20, EU:C:2021:910, punto 48, nonché del 1° dicembre 2022, *Aquila Part Prod Com*, C?512/21, EU:C:2022:950, punto 27).

43 Poiché il diniego del diritto a detrazione è un'eccezione all'applicazione del principio fondamentale che tale diritto costituisce, incombe alle autorità tributarie dimostrare adeguatamente gli elementi oggettivi che consentono di concludere che il soggetto passivo ha commesso un'evasione dell'IVA o sapeva o avrebbe dovuto sapere che l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione si iscriveva in una simile evasione. Spetta poi ai giudici

nazionali verificare se le amministrazioni finanziarie interessate abbiano dimostrato l'esistenza di detti elementi oggettivi (ordinanza del 9 gennaio 2023, A.T.S. 2003, C?289/22, EU:C:2023:26, punto 53 e giurisprudenza ivi citata).

44 Per quanto riguarda l'abuso di diritto, da una reiterata giurisprudenza risulta che l'accertamento di un comportamento abusivo in materia di IVA richiede, da un lato, che le operazioni di cui trattasi debbano, nonostante l'applicazione formale delle condizioni previste dalle pertinenti disposizioni della direttiva 2006/112 e della normativa nazionale di recepimento, avere 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 debba risultare che lo scopo essenziale di dette operazioni si limita all'ottenimento di tale vantaggio fiscale (sentenze del 21 febbraio 2006, Halifax e a., C?255/02, EU:C:2006:121, punti 74 e 75; del 17 dicembre 2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, punto 36; nonché del 15 settembre 2022, HA.EN., C?227/21, EU:C:2022:687, punto 35).

45 Riguardo alla questione se lo scopo essenziale di un'operazione si limiti all'ottenimento di tale vantaggio fiscale, si deve ricordare che, in materia di IVA, la Corte ha già dichiarato che, quando il soggetto passivo ha la scelta tra due operazioni, non è obbligato a scegliere quella che implica un maggiore pagamento di IVA, ma, al contrario, ha il diritto di scegliere la forma di conduzione degli affari che gli permette di ridurre la sua contribuzione fiscale. I soggetti passivi sono generalmente liberi di scegliere le strutture organizzative e le modalità operative che ritengono più idonee per le loro attività economiche nonché al fine di limitare i loro oneri fiscali (sentenza del 17 dicembre 2015, WebMindLicenses, C?419/14, EU:C:2015:832, punto 42, e ordinanza del 9 gennaio 2023, A.T.S. 2003, C?289/22, EU:C:2023:26, punto 40).

46 Di conseguenza, il principio del divieto di pratiche abusive, che trova applicazione in materia di IVA, vieta le costruzioni meramente artificiali, prive di effettività economica, realizzate al solo scopo di ottenere un vantaggio fiscale la cui concessione sarebbe contraria agli obiettivi della direttiva 2006/112 (sentenze del 16 luglio 1998, ICI, C?264/96, EU:C:1998:370, punto 26, e del 27 ottobre 2011, Tanoarch, C?504/10, EU:C:2011:707, punto 51, nonché ordinanza del 9 gennaio 2023, A.T.S. 2003, C?289/22, EU:C:2023:26, punto 41).

47 È necessario inoltre rammentare che le misure che gli Stati membri possono adottare, ai sensi dell'articolo 273 della direttiva 2006/112, per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare le evasioni 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 del 9 dicembre 2021, Kemwater ProChemie, C?154/20, EU:C:2021:989, punto 28 e giurisprudenza ivi citata).

48 Nel caso di specie, da un lato, occorre rilevare che dalle spiegazioni fornite dal giudice del rinvio non risulta che gli elementi in base ai quali un atto giuridico, relativo a un'operazione soggetta all'IVA, può essere qualificato come simulato e quindi dichiarato nullo, ai sensi delle norme del diritto civile nazionale, coincidano con gli elementi che, conformemente alle indicazioni contenute ai punti da 33 a 38 della presente sentenza, consentono di qualificare, alla luce del diritto dell'Unione, un'operazione economica soggetta a tale imposta come operazione simulata e quindi di giustificare, conformemente alla giurisprudenza ricordata al punto 32 della presente sentenza, il rifiuto di concedere al soggetto passivo il diritto a detrazione. Una siffatta nullità non può quindi, in linea di principio, giustificare tale rifiuto.

49 Dall'altro lato, dalle constatazioni del giudice del rinvio risulta che la normativa nazionale di cui trattasi riguarda, in generale, qualsiasi situazione in cui il soggetto passivo abbia compiuto un atto giuridico considerato simulato e quindi nullo ai sensi del codice civile, senza che sia necessario dimostrare, indipendentemente dalle norme di diritto civile applicabili e alla luce di

elementi oggettivi, che tale diritto è stato invocato in modo fraudolento o abusivo. Orbene, se è vero che il carattere simulato, ai sensi delle disposizioni di diritto civile nazionale, del contratto stipulato tra il soggetto passivo e l'emittente della fattura può costituire un indizio di una pratica fraudolenta o abusiva ai sensi e ai fini dell'applicazione della direttiva 2006/112, nondimeno una siffatta pratica non può essere desunta soltanto da tale circostanza.

50 In tale contesto, alla luce di tutte le precedenti considerazioni, si deve concludere che, prevedendo che la dichiarazione di nullità, in forza di una norma di diritto civile, di un atto giuridico considerato simulato comporti il diniego del diritto alla detrazione dell'IVA, senza che sia necessario dimostrare che sussistono gli elementi che consentono di qualificare, alla luce del diritto dell'Unione, un'operazione economica imponibile come operazione simulata oppure, qualora tale operazione sia stata effettivamente realizzata, indipendentemente dal fatto che tale diritto a detrazione sia stato esercitato in modo fraudolento o abusivo, una normativa nazionale come quella di cui trattasi nel procedimento principale eccede quanto necessario per conseguire gli obiettivi della direttiva 2006/112 volti ad assicurare l'esatta riscossione dell'IVA e ad evitare le evasioni.

51 Occorre pertanto rispondere alla questione sollevata dichiarando che l'articolo 167, l'articolo 168, lettera a), l'articolo 178, lettera a), e l'articolo 273 della direttiva 2006/112, letti alla luce dei principi di neutralità fiscale e di proporzionalità, devono essere interpretati nel senso che essi ostano a una normativa nazionale in forza della quale il soggetto passivo è privato del diritto alla detrazione dell'IVA assolta a monte per il solo fatto che un'operazione economica imponibile è considerata simulata e viziata da nullità ai sensi delle disposizioni del diritto civile nazionale, senza che sia necessario dimostrare che sussistono gli elementi che consentono di qualificare, alla luce del diritto dell'Unione, tale operazione come simulata oppure, qualora detta operazione sia stata effettivamente realizzata, che essa trae origine da un'evasione dell'IVA o da un abuso di diritto.

Sulle spese

52 Nei confronti delle parti nel procedimento principale la presente causa costituisce un incidente sollevato dinanzi al giudice nazionale, 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:

L'articolo 167, l'articolo 168, lettera a), l'articolo 178, lettera a), e l'articolo 273 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, come modificata dalla direttiva 2010/45/UE del Consiglio, del 13 luglio 2010, letti alla luce dei principi di neutralità fiscale e di proporzionalità,

devono essere interpretati nel senso che:

essi ostano a una normativa nazionale in forza della quale il soggetto passivo è privato del diritto alla detrazione dell'imposta sul valore aggiunto assolta a monte per il solo fatto che un'operazione economica imponibile è considerata simulata e viziata da nullità ai sensi delle disposizioni del diritto civile nazionale, senza che sia necessario dimostrare che sussistono gli elementi che consentono di qualificare, alla luce del diritto dell'Unione, tale operazione come simulata oppure, qualora detta operazione sia stata effettivamente realizzata, che essa trae origine da un'evasione dell'imposta sul valore aggiunto o da un abuso di diritto.

Firme

* Lingua processuale: il polacco.