

## Giurisprudenza

# L'accertamento di un debito Iva non può prescindere dalla detrazione

8 Maggio 2008

A questa conclusione è pervenuta la Corte di Giustizia dell'Unione europea con la sentenza emanata oggi

Thumbnail  
Image not found or type unknown

Protagonista della controversia una società, con sede in Italia, che produce additivi per il cemento e si è avvalsa, nel periodo compreso tra il 2000 e il 2001, dei servizi resi da soggetti passivi residenti in altri Paesi Ue per effettuare il trasporto marittimo intracomunitario dei propri prodotti. La Corte di Giustizia delle Comunità europee, con sentenza dell'8 maggio 2008, ha dichiarato che: "1) *Gli articoli 17, 18, nn. 2 e 3, nonché 21, n. 1, lett. b), della sesta direttiva del Consiglio 17 maggio 1977, 77/388/CEE, in materia di armonizzazione delle legislazioni degli Stati membri relative alle imposte sulla cifra di affari — Sistema comune di imposta sul valore aggiunto: base imponibile uniforme, come modificata dalla direttiva del Consiglio 30 marzo 2000, 2000/17/CE, non ostano ad una normativa nazionale che preveda un termine di decadenza per l'esercizio del diritto a detrazione, quale quello di cui trattasi nelle cause principali, purché siano osservati i principi di equivalenza e di effettività. Il principio di effettività non è violato per il semplice fatto che l'amministrazione fiscale disponga, per procedere all'accertamento dell'imposta sul valore aggiunto non assolta, di un termine che eccede quello concesso ai soggetti passivi per l'esercizio del loro diritto a detrazione. 2) Tuttavia, gli artt. 18, n. 1, lett. d), e 22 della sesta direttiva 77/388, come modificata dalla direttiva 2000/17, ostano ad una prassi di rettifica delle dichiarazioni e di accertamento dell'imposta sul valore aggiunto la quale sanzioni un'inosservanza, come quella commessa nelle cause principali, per un verso, degli obblighi derivanti dalle formalità introdotte dalla normativa nazionale in applicazione di tale art. 18, n. 1, lett. d), e, per altro verso, degli obblighi contabili nonché di dichiarazione risultanti, rispettivamente, dal detto art. 22, nn. 2 e 4, con un diniego del diritto a detrazione in caso d'applicazione del regime dell'inversione contabile.*"

## Fatto e questioni pregiudiziali interpretative

Una società, con sede in Italia e che produce additivi per il cemento, si è avvalsa, negli anni 2000-2001, dei servizi resi da soggetti passivi residenti in altri Paesi Ue per effettuare il trasporto marittimo intracomunitario dei propri prodotti. Ritenendo di aver acquisito servizi di noleggio di imbarcazioni di alto mare, ha accettato le fatture "esenti" da Iva rilasciate dai prestatori senza procedere, per detti servizi, all'inversione contabile. Scoperto l'errore, l'Amministrazione fiscale, nel dicembre del 2004, ha chiesto, ai sensi degli articoli 54 e 57 del Dpr n. 633 del 26 ottobre 1972, il pagamento dell'Iva, ha applicato delle sanzioni amministrative per le irregolarità riscontrate e ha negato, alla società italiana, la detrazione dell'imposta da essa pagata "a monte" in quanto era, nel frattempo, scaduto il termine prescrizione previsto dall'articolo 19, primo comma, del citato Dpr n. 633 del 1972. La società contribuente ha impugnato, davanti alla Commissione tributaria provinciale, territorialmente competente, il rigetto della detrazione e le sanzioni. Il giudice nazionale ha ritenuto, prima di pronunciarsi sulla controversia, di dover sottoporre alla Corte di Giustizia delle Comunità europee le seguenti questioni pregiudiziali interpretative: " 1) *Se la corretta interpretazione dell'art. 17, dell'art. 21 par. 1 e dell'art. 22 della sesta direttiva (...) n. 77/388/CEE (...) osti ad una normativa nazionale (in specie l'art. 19 D.P.R.(...) n. 633) che subordini l'esercizio del diritto a detrarre l'imposta sul valore aggiunto, dovuta da un soggetto passivo nell'esercizio della sua attività di impresa, al rispetto di un termine (biennale), sanzionandone l'omessa osservanza con la perenzione del diritto stesso; in modo particolare in riferimento ai casi in cui l'assoggettabilità ad IVA dell'acquisto del bene o del servizio avvenga in applicazione di un meccanismo del reverse charge, che consenta all'Amministrazione di esigere il pagamento del tributo usufruendo di un termine (quadriennale, di cui all'art. 57 D.P.R. 633/72) superiore a quello previsto a favore dell'imprenditore per la sua detrazione, che ne è invece decaduto per il suo trascorrere.* 2) *Se la corretta interpretazione dell'art. 18, par. 1 lett. d) della sesta direttiva (...) 77/388/CEE 8...) osti ad una normativa nazionale che nel regolamentare le "formalità" indicate da tale articolo attraverso il meccanismo del reverse charge, disciplinato dal combinato disposto dell'art. 17 terzo comma con gli artt. 23 e 25 D.P.R. 633/72, possa inserire (a danno del solo contribuente) il rispetto di un limite temporale - come previsto dall'art. 19 D.P.R. 633/72 - per l'esercizio del diritto alla detrazione sancito dall'art. 17 stessa direttiva "*

### **La normativa comunitaria**

La direttiva 2006/112/CE che, a decorrere dal 1° gennaio 2007, ha sostituito la 77/388/CEE (VI direttiva) senza, peraltro, modificarla sostanzialmente, prevede che il sistema comune dell'Iva sia applicato sull'incremento dei prezzi di beni e servizi in misura esattamente proporzionale ad essi indipendentemente dal numero di passaggi che interviene dalla produzione al loro consumo finale. Gli articoli 167 e 168, lettera a) della direttiva 2006/112/CE (ex articolo 17, nn. 1 e 2 della VI direttiva) disciplinano il "meccanismo" della detrazione. In base a detta disciplina, l'imposta è

detraibile quando è esigibile. Il soggetto passivo può procedere alla detrazione, dall'imposta di cui è debitore, soltanto quando i beni o i servizi su cui, al momento dell'acquisto "a monte", ha pagato l'imposta, siano utilizzati per fini strettamente imprenditoriali o professionali. In casi eccezionali, peraltro, i singoli Stati possono escludere, in parte o totalmente, determinati beni dal regime della detrazione. Alcune operazioni, fra le quali rientrano i noleggi e le locazioni di navi adibite alla navigazione di alto mare nell'esercizio di attività commerciali, non sono assoggettate all'imposta. Nel caso in esame, in particolare, è necessario tener presente che, in base all'articolo 196 della direttiva 2006/112/CE, i destinatari (soggetti passivi) di un trasporto intracomunitario di beni, effettuato da un soggetto passivo residente all'estero, sono tenuti al pagamento dell'imposta sui servizi ricevuti. Il diritto a detrazione, in tali casi (secondo l'articolo 178, lettera f), della direttiva 2006/112/CE, dovrà essere esercitato dall'acquirente o destinatario secondo le modalità stabilite da ciascun Stato membro e, in linea generale, nello stesso periodo in cui è sorto. Gli Stati membri, che adottano le misure necessarie affinché coloro che in attuazione dell'inversione contabile (e al posto dei soggetti passivi residenti all'estero) sono ritenuti i debitori dell'imposta assolvano agli obblighi di dichiarazione e di pagamento, possono stabilire, nel rispetto del principio di parità di trattamento tra le operazioni interne e quelle effettuate tra soggetti comunitari, ulteriori obblighi necessari a garantire la riscossione dell'imposta e ad evitare frodi purché essi non determinino l'introduzione di formalità nell'attraversamento delle frontiere.

### **La normativa nazionale**

L'articolo 17, terzo comma del Dpr n. 633 del 26 ottobre 1972, prevede, tra l'altro, che gli obblighi per i servizi resi, nel territorio dello Stato, da soggetti non residenti siano assolti dai cessionari o committenti residenti che acquistino il bene o utilizzino il servizio nell'esercizio di imprese, arti o professioni. Il successivo articolo 19 dispone che la detrazione relativa ai predetti beni o servizi acquistati o importati possa essere effettuata con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto a detrazione è sorto ed alle condizioni esistenti alla nascita del predetto diritto. Dall'articolo 54 del Dpr, si evince che l'Amministrazione finanziaria può, qualora risultino elementi che permettono di individuare l'esistenza di corrispettivi non dichiarati integralmente o parzialmente o detrazioni in tutto o in parte non spettanti, accertare l'imposta ancora dovuta o il minor credito spettante senza che questo pregiudichi un'ulteriore azione accertatrice. Il successivo articolo 57, infine, dispone che gli avvisi relativi alle rettifiche ed agli accertamenti devono essere notificati, a pena di decadenza, entro il quarto anno successivo a quello in cui è stata presentata la dichiarazione.

### **Le conclusioni della Corte di Giustizia**

Nella VI direttiva allora vigente (e nemmeno nella 2006/112/CE) non risulta essere imposto alcun

termine prescrizione specifico relativo all'esercizio del diritto a detrazione né sembra esistere alcun riferimento esplicito alla possibilità di fissarne uno nel diritto nazionale. Tuttavia, dal combinato disposto dei numeri 1 e 2 dell'articolo 18 della predetta direttiva 77/388/Cee sembra potersi trarre la facoltà, per gli Stati, di imporre tale termine. Il numero 1, infatti, prevede che il diritto alla detrazione sia esercitato in relazione ad importi dovuti per lo stesso periodo fiscale nel quale è sorto il diritto ed il numero 2 autorizza gli Stati a fissare le condizioni affinché un contribuente, che non lo abbia fatto nell'anno in cui è sorto il diritto, possa, comunque, esercitare legittimamente la detrazione. La tesi della società ricorrente, secondo cui il diritto a detrazione essendo fondamentale non può essere assoggettato, nel suo esercizio, a termine prescrizione, per quanto sopra esposto e per l'esigenza, altrettanto importante, di garantire la certezza del diritto, non può ritenersi corretta. L'importante è che il termine prescrizione soddisfi, come sembra che sia, i principi di equivalenza e di effettività nel senso stabilito dalla Corte di Giustizia (CGCE 11 luglio 2002 relativa alla causa C-62/00) e che, quindi, non sia meno favorevole di quelli che disciplinano situazioni analoghe di natura interna né renda impossibile o particolarmente difficile l'esercizio dei diritti riconosciuti dal diritto comunitario.

### **La verifica delle dichiarazioni fiscali**

L'Amministrazione fiscale deve indubbiamente disporre di un periodo limitato (in ossequio alla certezza del diritto) entro il quale verificare le dichiarazioni ai fini Iva dei soggetti passivi e, ove necessario, rettificare la misura dei loro obblighi di pagamento. Inoltre il periodo per tale verifica (ed eventuale rettifica) deve estendersi oltre il termine concesso al contribuente per dichiarare, in via definitiva, i propri obblighi fiscali e le proprie pretese a detrazione. Qualora dalle verifiche emerga un debito Iva non dichiarato, esso dovrà essere riscosso coattivamente. La scoperta di un eventuale debito Iva, peraltro, non comporterà la lesione di un qualsivoglia diritto alla detrazione dell'imposta "a monte" che non dipende dal debito stesso. Il mancato esercizio del diritto a detrazione "a monte" per scadenza di un termine prescrizione perentorio è questione del tutto indipendente rispetto al possibile debito d'imposta risultato "a valle". Tuttavia, qualora dalla verifica emerga un debito Iva non dichiarato che, se lo fosse stato, avrebbe comportato un concomitante diritto a detrazione, il mancato esercizio del diritto a detrazione deve considerarsi indissociabile dall'omessa dichiarazione del debito fiscale che l'Amministrazione vuole riscuotere coattivamente. In tal caso, infatti, detrazione e debito fiscale costituiscono due facce della stessa medaglia e qualsiasi rettifica operata dall'Amministrazione fiscale deve necessariamente considerarle entrambe. Diversamente, verrebbe a realizzarsi una violazione del principio di neutralità.

### **Doppia imposizione e neutralità fiscale**

Il meccanismo dell'inversione fiscale è mirato, in particolare, a evitare la doppia imposizione e a garantire la neutralità fiscale. Un provvedimento che subordini il diritto alla detrazione al rispetto di obblighi formali, a prescindere dalla questione se i requisiti sostanziali siano soddisfatti, eccede quanto necessario per raggiungere l'obiettivo. Se una cessione soddisfa le condizioni previste per la detrazione, l'Iva ad essa applicabile è detraibile. Quando esistono i presupposti sostanziali per la detrazione essa non può essere negata a causa dell'omissione, da parte del soggetto passivo, di taluni requisiti formali. Quando non sono messe a rischio le entrate fiscali (così come nel caso in esame), il principio di neutralità richiede che le dichiarazioni Iva erroneamente compilate possano essere regolarizzate.

di

**Ciriaco Petrillo**

**Gianfranco Serio**

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/giurisprudenza/articolo/laccertamento-debito-iva-non-puo-prescindere-dalla-detrazione>