

Analisi e commenti

Reverse charge: rassegna ragionata di giurisprudenza Ue e nazionale - 3

17 Luglio 2017

Il principio di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'Iva a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi

Thumbnail

Image not found or type unknown
In forza del regime del *reverse charge*, per le operazioni cui tale meccanismo torna applicabile, il debitore di imposta verso l'Erario è il soggetto passivo acquirente. Quest'ultimo sarà, pertanto, tenuto al pagamento dell'imposta e all'osservanza di adempimenti.

Per effetto dell'applicazione del regime dell'inversione contabile, il cessionario o committente, su cui è traslata la qualità di debitore dell'imposta verso l'Erario, è tenuto a:

- numerare progressivamente la fattura ricevuta dal fornitore con l'annotazione inversione contabile
- integrare la fattura con l'indicazione dell'ammontare dell'imposta calcolata secondo l'aliquota propria ovvero emettere autofattura
- annotare la fattura integrata nel registro delle fatture emesse di cui all'articolo 23 del Dpr 633/1972 entro il mese di ricevimento ovvero successivamente, ma comunque entro quindici giorni dal ricevimento e con riferimento al relativo mese. Lo stesso documento, ai fini della detrazione, è annotato anche nel registro di cui all'articolo 25 del Dpr 633/1972. Attraverso la doppia annotazione a debito e a credito, l'Iva non viene corrisposta materialmente all'Erario dal cessionario o committente, rimanendo così assicurata la neutralità dell'operazione per i medesimi soggetti, salva che sussistano limiti alla detrazione dell'imposta.

L'esercizio del diritto di detrazione nel reverse charge

Per quanto riguarda le modalità di esercizio del diritto a detrazione dell'Iva in una procedura di inversione contabile, il soggetto passivo acquirente non è tenuto a essere in possesso di una

fattura redatta conformemente ai requisiti formali. Egli deve unicamente osservare le formalità stabilite che non possono oltrepassare quanto è strettamente necessario per controllare la corretta applicazione della procedura di inversione contabile (cfr Corte di giustizia, sentenze: 1° aprile 2004, causa C-90/02; 30 settembre 2010, C-392/09).

Nel contesto del regime dell'inversione contabile, il principio fondamentale di neutralità fiscale esige che la detrazione dell'Iva a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi (Corte di giustizia, sentenze: 11 dicembre 2014, C-590/13; 8 maggio 2008, C-95/07 e C-96/07; 30 settembre 2010, C-392/09; 21 ottobre 2010, C-385/09).

In senso conforme, la giurisprudenza nazionale ha, quindi, affermato che il diritto alla detrazione, che assicura la neutralità fiscale dall'imposta, deve essere accordato ove ne siano rispettati i requisiti sostanziali, anche ove taluni obblighi formali siano stati violati, salvo che da ciò consegua l'effetto d'impedire la prova dell'adempimento dei requisiti sostanziali (Cassazione 4612/2016). Ne consegue che, qualora venga omessa solo la doppia registrazione delle fatture integrate o autofatture negli appositi registri e sia dimostrato che gli acquisti siano stati effettuati da un soggetto passivo dell'Iva e che le merci siano state finalizzate a proprie operazioni imponibili, le suddette inadempienze non generano danni erariali (Cassazione 3581/2016).

Fermo restando il diritto a detrazione, che non può essere negato ove gli acquisti siano stati effettuati da un soggetto passivo, parimenti debitore dell'Iva, e i beni siano utilizzati per proprie operazioni imponibili, al di là di eventuali inosservanze di fatturazione o registrazione, la suprema Corte di cassazione ha ritenuto, tuttavia, che tali inosservanze non sono irrilevanti o meramente formali, atteso che l'omessa o ritardata fatturazione o la mancata regolarizzazione da parte del cessionario o committente con il meccanismo dell'inversione contabile possono incidere, in termini significativi, sulla determinazione del reddito d'impresa e sull'imposta stessa, recando pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo, senza che rilevi l'eventuale successivo versamento dell'imposta (Cassazione 2605/2016).

Con riguardo, invece, all'errata applicazione del *reverse charge* a un'operazione imponibile soggettivamente inesistente, secondo una parte della giurisprudenza della Cassazione, l'Iva applicata con il meccanismo dell'inversione contabile rimane dovuta all'Erario in virtù del principio di cartolarità ex articolo 21, settimo comma, del Dpr 633/1972, escludendosi, in ogni caso, il diritto alla detrazione (Cassazione 16679/2016).

Con riferimento alla detrazione dell'Iva assolta all'importazione, la giurisprudenza dell'Unione europea ha chiarito che, nei limiti in cui non sussiste né evasione né tentativo di evasione, uno Stato membro non può richiedere il pagamento dell'Iva all'importazione sebbene la medesima sia già stata, seppure irregolarmente, regolarizzata nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile, mediante un'autofatturazione e una registrazione nel registro degli acquisti e delle vendite del soggetto passivo (*cf* Corte di giustizia, sentenza 17 luglio 2014, C-272/13).

Coerentemente, la Corte di cassazione ha precisato che, qualora il contribuente abbia già provveduto all'adempimento, sia pur tardivo, dell'obbligazione tributaria nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile mediante un'autofatturazione e una registrazione nel registro degli acquisti e delle vendite, la violazione commessa ha natura formale e non può mettere, pertanto, in discussione il diritto alla detrazione (Cassazione 17815/2015; da 12231 a 12237 del 2017).

Secondo la giurisprudenza nazionale, tuttavia, la violazione degli obblighi formali di contabilità e dichiarazione, pur non impedendo l'insorgenza del diritto di detrazione, del quale sussistano i requisiti sostanziali in testa al concessionario, incide sul suo esercizio, potendo provocare la decadenza da esso allorché il contribuente, per tardività o per negligenza, ometta di richiedere la detrazione dell'Iva a monte entro il termine previsto dalla legge (Cassazione 5401/2017 e 14767/2015).

Questo principio trova piena rispondenza nella recente giurisprudenza della Corte di giustizia dell'Ue, la quale ha ribadito, con riferimento al meccanismo del *reverse charge*, che un termine di decadenza, la cui scadenza porti a sanzionare il contribuente non sufficientemente diligente che abbia ommesso di richiedere la detrazione dell'Iva pagata a monte, privandolo del diritto a detrazione, non può essere considerato incompatibile con la direttiva 2006/112, purché, da un lato, tale termine si applichi allo stesso modo ai diritti analoghi in materia fiscale fondati sul diritto interno e a quelli fondati sul diritto dell'Unione (principio di equivalenza) e, dall'altro, esso non renda in pratica impossibile o eccessivamente difficile l'esercizio del diritto a detrazione (principio di effettività) (Corte di giustizia, sentenza 28 luglio 2016, C-332/15).

Requisiti formali e sostanziali del reverse charge

Per quanto riguarda gli acquisti intra-Ue di beni, i requisiti sostanziali esigono che tali acquisti siano stati effettuati da un soggetto passivo, che quest'ultimo sia parimenti debitore dell'Iva attinente a tali acquisti e che i beni di cui trattasi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili.

Ne consegue che, laddove l'Autorità tributaria disponga delle informazioni necessarie per accertare la sussistenza di detti requisiti sostanziali, il diritto a detrazione dell'Iva dovuta, relativa agli acquisti intracomunitari, non può essere negato per non aver assolto il contribuente gli obblighi

risultanti dalle formalità stabilite dalla normativa nazionale nell'ambito del meccanismo dell'inversione contabile (Corte di giustizia, sentenze: 11 dicembre 2014, causa C-590/13; 8 maggio 2008, C-95/07 e C-96/07).

Coerentemente, la Corte di cassazione ha riconosciuto la natura meramente formale - e non sostanziale - dell'omessa annotazione delle fatture integrate per acquisti intracomunitari nei registri Iva, laddove sia dimostrato che gli acquisti siano effettuati da un soggetto passivo e che le merci siano finalizzate a proprie operazioni imponibili (Cassazione 5072/2015). Quindi, se è stata omessa solo la doppia registrazione delle fatture integrate o autofatture nei registri previsti dagli articoli 23 e 25 del decreto Iva ed è dimostrato - o non è controverso - che gli acquisti siano fatti da un soggetto passivo dell'Iva e che le merci siano finalizzate a proprie operazioni imponibili, le inadempienze accertate a carico del contribuente non generano danni erariali (Cassazione 7872/2015; 7576/2015).

Secondo tale orientamento giurisprudenziale, considerato che nel descritto regime dell'inversione contabile nulla è, in via di principio, dovuto all'Erario, l'omessa registrazione di dette fatture non può essere neppure assimilata, di per sé, a un'operazione inficiata da frode fiscale o da un uso abusivo delle norme comunitarie. A meno che l'amministrazione finanziaria non alleggi e dimostri la mancanza dei requisiti sostanziali, come nel caso in cui venga accertata l'inesistenza dell'operazione ovvero deduca e dimostri che la violazione dei suddetti requisiti formali abbia avuto l'effetto di impedire, in concreto, l'acquisizione della prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali suindicati (Cassazione 7577/2015; 20515/2013; 20486/2013).

Giova segnalare, tuttavia, che, di recente, in alcune pronunce di una parte della giurisprudenza della suprema Corte di cassazione, è stato sostenuto che, in caso di autofatturazione e nel *reverse charge*, le relative registrazioni assolvono una funzione sostanziale, in quanto, compensandosi a vicenda, con l'assunzione del debito avente a oggetto l'Iva a monte e la successiva detrazione dell'Iva a valle, comportano che non permanga alcun debito nei confronti dell'amministrazione e consentono i controlli e gli accertamenti fiscali sulle cessioni successive (Cassazione 12649/2017; 24022/2013).

Secondo tale orientamento, pertanto, le inosservanze contabili nell'ambito del *reverse charge*, non sono irrilevanti o meramente formali, atteso che l'omessa o ritardata fatturazione o la mancata regolarizzazione da parte del cessionario o committente con il meccanismo dell'inversione contabile possono incidere, in termini significativi, sulla determinazione del reddito d'impresa e sull'imposta stessa, recando pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo, senza che rilevi l'eventuale successivo versamento dell'imposta (Cassazione 9505/2017; 2605/2016).

Secondo un più recente orientamento - più formale che sostanziale - della Corte di giustizia, la normativa dell'Unione europea non consente all'amministrazione tributaria di uno Stato membro di considerare debitore dell'imposta sul valore aggiunto il destinatario di una prestazione di servizi per il fatto che tale destinatario abbia già assolto mediante *reverse charge* tale imposta basandosi sull'errata supposizione che detto prestatore non disponesse di un'organizzazione stabile in tale Stato (Corte di giustizia, sentenza 23 aprile 2015, C-111/14).

Tale orientamento è stato ribadito dai giudici dell'Unione europea secondo cui, laddove la fattura non contiene la dicitura inversione contabile e l'acquirente ha erroneamente versato l'Iva, impropriamente menzionata in tale fattura, al venditore mentre, in applicazione del regime dell'inversione contabile, avrebbe dovuto, in qualità di destinatario del bene, corrispondere l'Iva alle autorità tributarie, oltre al fatto che detta fattura non rispetta gli obblighi formali previsti dalla normativa nazionale, non risulta rispettato un obbligo sostanziale di tale regime.

In tali casi, dato che l'Iva non era dovuta e che il versamento della stessa non rispettava un obbligo sostanziale del regime dell'inversione contabile, l'acquirente non può invocare un diritto a detrazione di tale imposta. Ciò, nonostante dalla violazione dell'obbligo di *reverse charge* non consegue evasione dell'imposta e, quindi, nessun rischio di perdita fiscale per l'Erario (*cfr* Corte di giustizia, sentenza 26 aprile 2017, C-564/15).

3 - *fine*

La **prima parte** è stata pubblicata lunedì 10 luglio

La **seconda parte** è stata pubblicata giovedì 13 luglio

di

Antonino Iacono

URL: <https://www.fiscooggi.it/rubrica/analisi-e-commenti/articolo/reverse-charge-rassegna-ragionata-giurisprudenza-ue-e-1>