

CORTE DI GIUSTIZIA UE/1 Le più importanti sentenze del 2018-2019 in materia di Iva

Detrazione, non serve fattura

È onere del soggetto dimostrare i requisiti sostanziali

DI FRANCO RICCA

Il possesso della fattura d'acquisto è un requisito formale per l'esercizio della detrazione dell'Iva. In mancanza della fattura, però, grava sul soggetto passivo l'onere di dimostrare diversamente il fondamento sostanziale del diritto. E la prova deve essere oggettiva, per cui non basta una perizia di valutazione delle spese necessarie per realizzare le operazioni. E quanto emerge da una delle sentenze in materia di Iva pronunciate dalla Corte di giustizia Ue tra settembre 2018 e luglio 2019, alle quali è dedicata la tradizionale rassegna annuale di *ItaliaOggi*. Anche le altre sentenze ricordate in questa prima puntata vertono sulla detrazione, caratteristica essenziale della struttura dell'Iva.

Mancanza della fattura d'acquisto

Nella sentenza 21 novembre 2018, C-664/16, la Corte ha dichiarato che, ai fini del riconoscimento del diritto alla detrazione in sede di accertamento, in mancanza delle fatture d'acquisto, l'Iva assolta può risultare da altra documentazione idonea; non basta, però, la perizia giudiziaria che valuta i costi occorsi per realizzare gli immobili venduti.

Il procedimento era stato promosso dai giudici romeni nell'ambito di una controversia scaturita da un accertamento nei confronti di un imprenditore che aveva costruito un complesso residenziale e, nel corso di diversi anni, aveva venduto numerose unità immobiliari e lotti edificabili senza essere identificato come soggetto passivo dell'Iva. Nel suo ricorso, l'interessato aveva lamentato il mancato riconoscimento, da parte dell'ufficio fiscale, della detrazione dell'Iva sugli acquisti necessariamente sostenuti per realizzare le operazioni imponibili, risultanti però non dalle fatture dei fornitori, ma da due perizie. È stata quindi sollevata la questione se in tali circostanze il soggetto passivo possa esercitare il diritto alla detrazione, pur non essendo in possesso delle fatture, basandosi unicamente su perizie giudiziali predisposte da periti indipendente e fondate sulle quantità di lavori/manodopera forniti da soggetti passivi.

La Corte ricorda anzitutto che il diritto alla detrazione costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'Iva, che in linea di principio non può essere soggetto a limitazioni e va

effettuata a monte, in modo da garantire la neutralità dell'imposizione fiscale per tutte le attività economiche del soggetto passivo.

Sono condizioni sostanziali del diritto in questione la soggettività passiva e l'inerenza degli acquisti con le operazioni soggette all'imposta, mentre è condizione formale per l'esercizio del diritto stesso il possesso di una fattura.

Ricorda, poi, di avere dichiarato che la detrazione va riconosciuta se sono soddisfatti i requisiti sostanziali, anche quando taluni obblighi formali siano stati omessi: «La rigida applicazione dell'esigenza formale di produrre le fatture contrasterebbe con i principi di neutralità e di proporzionalità, impedendo, conseguentemente, in misura sproporzionata al soggetto passivo di beneficiare della neutralità fiscale relativa alle proprie operazioni».

Grava però sul soggetto che invoca la detrazione l'onere di dimostrare che sono soddisfatte le condizioni sostanziali per fruirne, fornendo «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 a Iva e con riguardo alle quali l'Iva sia stata effettivamente assolta».

Tali prove possono comprendere documenti in possesso di fornitori, eventualmente avvalorati o integrati da una perizia giudiziaria, che però non può sostituirvi. Nella fattispecie, l'interessato, non potendo esibire le fatture d'acquisto, ha presentato altri documenti, peraltro illeggibili, che il giudice nazionale ha ritenuto insufficienti per determinare l'esistenza o la portata del diritto

alla detrazione. Quanto alla perizia giudiziaria, essa non è idonea, da sola, a fondare il diritto, poiché il perito valuterebbe il volume dell'Iva detraibile sulla base dei lavori effettuati o della manodopera impiegata per la costruzione degli edifici venduti dal contribuente, ma non sarebbe in grado di accertare che l'imposta «a monte» sia stata effettivamente assolta.

Disattivazione temporanea della partita Iva

Secondo la sentenza 12 settembre 2018, C-69/17, la disattivazione d'ufficio del numero di partita Iva per un certo periodo di tempo, a causa della mancata presentazione delle dichiarazioni periodiche, non fa venire meno la soggettività passiva e, conseguentemente, il diritto alla detrazione del contribuente che ha continuato a svolgere l'attività economica. Pertanto, una volta ottenuta

la riattivazione del numero, il contribuente potrà detrarre l'Iva sugli acquisti effettuati nel predetto periodo, ancorché risultante da fatture emesse successivamente.

La Corte ricorda che il diritto alla detrazione, principio fondamentale del sistema comune dell'Iva, è subordinato al rispetto di requisiti di carattere sia sostanziale che formale. Rientrano nella prima categoria la soggettività passiva degli operatori e l'inerenza degli acquisti con l'attività economica dalla quale derivino operazioni soggette all'imposta. Sono invece requisiti formali il possesso della fattura, come pure gli altri obblighi previsti dalla direttiva a fini di controllo, quali l'identificazione del soggetto e gli adempimenti dichiarativi e contabile.

La violazione dei requisiti formali non può pregiudicare il diritto alla detrazione, qualora le condizioni sostanziali siano soddisfatte, ferma

restando la possibilità degli stati membri di sanzionare tali violazioni. A diversa conclusione può pervenirsi qualora la violazione dei requisiti formali abbia l'effetto d'impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali, oppure quando risulta che il diritto alla detrazione è invocato in maniera fraudolenta o abusiva.

Nella fattispecie, il contribuente, a seguito della riattivazione della partita Iva, ha esercitato il proprio diritto a detrazione mediante dichiarazioni effettuate, o mediante fatture emesse, successivamente a tale riattivazione, circostanze, queste, che non incidono sui requisiti sostanziali del diritto.

Alla luce dei suddetti principi, la Corte ha in sostanza ritenuto non conforme alla direttiva la normativa romana che consente all'amministrazione di rifiutare al soggetto passivo il diritto alla detrazione per la sola ragione che gli acquisti sono stati effettuati durante il periodo di disattivazione della partita Iva, pur se i requisiti sostanziali sono soddisfatti e il diritto non è invocato in modo fraudolento o abusivo.

Iva indebitamente applicata

Con la sentenza 11 aprile 2019, C-691/17, la Corte ha confermato il proprio orientamento circa l'indebitabilità dell'Iva erroneamente addebitata dal fornitore su operazioni soggette al regime dell'inversione contabile Orientamento, va ricordato, apertamente disatteso dalla normativa italiana, che fa invece salvo, nell'ambito delle disposizioni dell'art. 6, commi 9-bis1 e 9-bis2, il di-

ritto alla detrazione dell'Iva assolta con modalità difformi da quelle previste dalla legge (inversione contabile anziché rivalsa o viceversa). La predetta sentenza, in particolare,

ha dichiarato conforme alla direttiva Iva ed ai principi di neutralità e di effettività la prassi dell'amministrazione finanziaria ungherese secondo la quale, pur in assenza di indizi di evasione, viene negato all'impresa il diritto di detrarre l'Iva indebitamente versata al fornitore dei servizi ricevuti, sulla base di una fattura che quest'ultimo ha emesso secondo le regole relative al regime ordinario per operazioni che, in base alla legge, erano invece soggette al regime dell'inversione contabile.

Questa prassi, secondo la Corte, è corretta anche nel caso in cui l'amministrazione, prima di rifiutare la detrazione, non abbia accertato se l'emittente della fattura potesse rimborsare al destinatario l'importo dell'Iva indebitamente versata e rettificare la fattura stessa allo scopo di recuperare l'imposta che ha indebitamente versato all'erario, né abbia considerato di rimborsare essa stessa al destinatario della fattura l'imposta che ha indebitamente versato all'emittente e da quest'ultimo indebitamente versata all'erario. Ciò, fondamentalmente, non solo perché le fatture in parola non rispettavano gli obblighi formali previsti dalla normativa nazionale di recepimento della direttiva, ma perché non è stato rispettato un obbligo sostanziale del regime dell'inversione contabile, ossia il versamento dell'Iva da parte del destinatario, situazione che ha impedito all'autorità tributaria di controllare l'applicazione del regime dell'inversione contabile e ha determinato un rischio di perdita di gettito fiscale. Del resto, ricorda la Corte, l'Iva versata dal committente al prestatore dei servizi non era dovuta, mentre l'esercizio del diritto alla detrazione è limitato soltanto alle imposte dovute, vale a dire alle imposte corrispondenti ad un'operazione soggetta all'Iva o versate in quanto dovute. L'unica apertura della Corte riguarda l'eventualità in cui il committente non possa ottenere la restituzione dell'Iva da parte del fornitore: qualora infatti tale restituzione risulti impossibile o eccessivamente difficile, specie in caso d'insolvenza del venditore, il destinatario deve essere legittimato ad agire per il rimborso direttamente nei confronti dell'autorità tributaria. E da osservare che, in tale ipotesi, in una precedente occasione la Corte ha ritenuto che, per economia di mezzi, l'autori-

esercitato immediatamente per tutte le imposte che hanno gravato sulle operazioni



tà possa riconoscere la detrazione.

© Riproduzione riservata ■

I principi

| | |
|------------------------------------|---|
| <i>Mancanza della fattura</i> | In assenza della fattura d'acquisto, il soggetto passivo può comunque esercitare la detrazione dell'Iva se dimostra la sussistenza dei presupposti sostanziali mediante prove oggettive (sentenza 21 novembre 2018, C-664/16) |
| <i>Partita Iva sospesa</i> | La disattivazione temporanea d'ufficio della partita Iva, a causa della mancata presentazione delle dichiarazioni, non impedisce l'esercizio della detrazione (sentenza 12 settembre 2018, C-69/17) |
| <i>Iva indebitamente fatturata</i> | Non è detraibile l'Iva addebitata indebitamente dal fornitore su operazioni sottoposte al regime dell'inversione contabile (sentenza 11 aprile 2019, C-691/17) |