

Reverse charge IVA violazione degli obblighi formali: la giurisprudenza europea e di Cassazione

di [Maurizio Villani](#)

Publicato il 25 Agosto 2017

proponiamo alcune valutazioni sull'applicazione del reverse charge IVA: il diritto alla detrazione non può mai essere negato nei casi in cui il contribuente non abbia applicato (o non l'abbia fatto correttamente), la procedura dell'inversione contabile avente natura formale e non sostanziale

IL REVERSE CHARGE IVA E LE PRONUNCE DELLA CORTE DI GIUSTIZIA EUROPEA

In merito al particolare istituto giuridico del reverse charge la Corte di Giustizia UE, con le due principali sentenze **ECOTRADE** (EU:C:2008:267) e **IDEXX** (EU:C-590/13 dell'11 dicembre 2014, peraltro su rinvio della Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con ordinanza n. 25035 del 7 novembre 2013), ha stabilito i seguenti principi:

- 1) secondo costante giurisprudenza della Corte, il diritto spettante ai soggetti passivi di **detrarre dall'IVA di cui sono debitori l'IVA dovuta o assolta** per i beni da essi acquistati e per i servizi da essi ricevuti a monte, costituisce un principio fondamentale del sistema comune dell'IVA attuato dalla normativa dell'Unione Europea;
- 2) il sistema comune dell'IVA garantisce, in tal modo, **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;
- 3) per effetto dell'applicazione del regime di **autoliquidazione** istituito dall'art. 21, par. 1, lett. d, della sesta direttiva (**c.d. reverse charge**), **non** si verifica alcun versamento dell'IVA tra il venditore e l'acquirente del bene, ove quest'ultimo è debitore, per l'acquisto effettuato, dell'IVA a monte, potendo al tempo stesso, in linea di principio, detrarre la stessa imposta, **cosicché nulla è dovuto all'amministrazione finanziaria**;

4) il suddetto regime di autoliquidazione (v. n. 3) consente agli Stati membri di stabilire **le formalità** relative alle modalità di esercizio del diritto a detrazione; tuttavia, tali misure non possono andare al di là di quanto necessario per il raggiungimento di tali obiettivi e **non devono mai rimettere in discussione la neutralità dell'IVA;**

5) sempre nell'ambito del suddetto regime di autoliquidazione (v. n. 3) **il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione dell'imposta a monte sia sempre accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali sono stati omessi dai soggetti passivi;**

6) a tal riguardo si deve precisare che:

a) **i requisiti sostanziali** del diritto a detrazione sono soltanto quelli che stabiliscono il fondamento stesso e l'estensione di tale diritto, quali quelli previsti dall'art. 17 della sesta direttiva;

b) **per contro, i requisiti formali del diritto a detrazione disciplinano le modalità ed il controllo dell'esercizio del diritto medesimo nonché il corretto funzionamento del sistema dell'IVA quali gli obblighi di contabilità, di fatturazione e di dichiarazione; tali requisiti sono contenuti negli articoli 18 e 22 della sesta direttiva;**

c) **in particolare, per quanto riguarda soltanto i requisiti sostanziali (v. n. 6, lett. a) è necessario che:**

- gli stessi si riferiscano ad acquisti effettuati da un soggetto passivo IVA;

- che quest'ultimo sia parimenti debitore dell'IVA attinente a tali acquisti;

- che i beni di cui trattasi siano utilizzati ai fini di proprie operazioni imponibili;

- che i suddetti requisiti siano accertati dall'Agenzia fiscale (onere della prova), che dispone di tutte le informazioni necessarie per accertare la sussistenza di detti requisiti sostanziali;

7) le direttive comunitarie devono sempre essere interpretate nel senso che la mancata osservanza dei requisiti formali del diritto a detrazione IVA non può mai determinare la perdita del diritto medesimo.

In definitiva, il principio sancito in più occasioni dalla Corte di Giustizia dell'Unione europea in relazione al meccanismo del reverse charge è quello in base al quale **le violazioni degli obblighi formali non possono escludere di per sé il diritto alla detrazione del contribuente, pena la violazione del principio di neutralità dell'imposta.**

Quindi, nel caso in cui tale soggetto non abbia alcuna limitazione alla detrazione, l'applicazione del meccanismo del reverse charge risulta fiscalmente neutra (senza alcuna debenza di imposta da parte dello stesso soggetto), andandosi a compensare l'IVA a debito con quella a credito.

Il sistema comune dell'IVA, infatti, garantisce, in tal modo, 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 (in tal senso, Corte di Giustizia UE, sentenza TOTH, EU: C: 2012: 549, punto 25 e giurisprudenza ivi citata, nonché FATORIE, C-424/12, EU:C:2014:50, punto 31, e giurisprudenza ivi citata).

LA GIURISPRUDENZA DELLA CORTE DI CASSAZIONE SUL REVERSE CHARGE IVA

Ai suddetti principi si è uniformata la Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, con le seguenti sentenze: n. 10819 del 05/05/2010; n. 20486 del 06/09/2013; n. 5072 del 13/03/2015; n. 7576 del 15/04/2015.

In particolare, con la succitata sentenza n. 7576, la Corte di Cassazione, Sezione Tributaria, riportandosi integralmente ai principi della Corte di Giustizia sul caso IDEXX, sopra esposti, ha chiarito e precisato che:

- l'Agenzia delle Entrate dispone di tutte le informazioni necessarie per accertare la sussistenza o meno dei requisiti sostanziali, con la conseguenza che **il diritto alla detrazione non può mai essere negato nei casi in cui il contribuente non abbia applicato o non abbia correttamente applicato**, la procedura dell'inversione contabile *“avente normalmente natura formale e non sostanziale”*.

Ciò posto, riceve, in tal modo, convalida eurounitaria quell'orientamento favorevole ai contribuenti già emerso nella giurisprudenza di legittimità (sent. 10819/10; 17588/10; 8038/13; 13332/13; 20486/13),

mentre resta superato l'opposto orientamento, in un primo tempo favorevole alla tesi del fisco (sent. n. 6925/13; 20771/13 e 24022/13):

- il che comporta che l'oggetto della contesa è delimitato in via assoluta proprio dall'atto impugnato (**Cass. sent. n. 13056/04 e 22567/04**) e l'Agenzia delle Entrate non può assolutamente addurre altri profili rispetto a quelli che hanno formato la motivazione dell'atto impositivo impugnato;

- **non bisogna mai compromettere la neutralizzazione bilaterale dell'IVA** (come peraltro riconosciuto dalla stessa Agenzia delle Entrate, con la risoluzione n. 56/E/2009), nel senso che eventuali inadempienze accertate a carico del contribuente **che non hanno generato danni erariali, poiché il risultato fiscale sarebbe stato comunque identico sul piano impositivo per effetto della prevista neutralizzazione bilaterale dell'IVA**, non devono mai far cadere il meccanismo del reverse charge.

Da ultimo si segnala anche l'ordinanza della **Corte di Cassazione, Sezione TRI civile, 19 maggio 2017, n. 12649, con cui i giudici di legittimità hanno chiarito che** *“Nel sistema dell'inversione contabile denominato ‘reverse charge’, l'obbligo di autofatturazione e le relative registrazioni assolvono una funzione sostanziale, in quanto, compensandosi a vicenda con l'assunzione del debito avente ad oggetto l'IVA a monte e la successiva detrazione della medesima imposta a valle, comportano che non permanga alcun debito nei confronti dell'Amministrazione, e consentono i controlli e gli accertamenti fiscali sulle cessioni successive; ne consegue che, in tal caso, ai fini del disconoscimento del diritto alla detrazione dell'IVA da parte dell'amministrazione finanziaria, è ammessa anche la prova mediante presunzioni, gravi, precise e concordanti, con conseguente inversione dell'onere probatorio sul contribuente”*.

18 luglio 2017

Avv Maurizio Villani

Avv. Iolanda Pansardi