

Detrazioni IVA per operazioni soggette a *reverse charge*

di Gianfranco Costa Alessandro Marcolla

PREMESSA

Dalla sentenza della Corte di Giustizia Europea, causa n. C-564/15 del 26.04.2017, emergono due importanti principi in materia di *reverse charge*, ovvero:

- l'errato versamento d'imposta da parte del fornitore nell'ambito di un'operazione assoggettata ad inversione contabile o al contrario da parte del cliente in un'operazione soggetta a regime ordinario non esclude il diritto dell'Erario di ottenere dal cliente / fornitore il riversamento dell'imposta assolta indebitamente dalla controparte;
- in assenza di presunzioni di frode e di danno erariale è illegittima l'applicazione al cessionario di una sanzione proporzionale all'IVA versata in maniera irregolare.

LA CAUSA N. C-564/15 DEL 26.04.2017

Nella causa in oggetto i giudici comunitari si sono trovati a sentenziare in merito all'errata applicazione dell'IVA nella cessione di un hangar mobile realizzato in Ungheria nell'ambito di una vendita giudiziale al pubblico incanto.

Diversamente da quanto stabilito dall'articolo 199, paragrafo 1, lettera g) della Direttiva n. 2006/112/CE, che limita l'applicazione del *reverse charge* alle vendite all'asta di soli beni immobili, la legislazione nazionale ungherese prevede al contrario l'assoggettamento ad inversione contabile delle vendite all'asta non solo di beni immobili, ma anche di beni mobili. All'aggiudicatario del bene mobile (hangar) è stata, quindi, addebitata l'IVA considerato che la stessa:

- è indetraibile per le autorità fiscali ungheresi;
- doveva essere assoggettata ad imposta dallo stesso acquirente.

Concludendo, le autorità fiscali ungheresi hanno chiesto all'aggiudicatario il versamento dell'IVA, ed hanno irrogato allo stesso una sanzione per omessa applicazione del *reverse charge*, per un importo pari al 50% dell'imposta non versata.

Per tali ragioni l'aggiudicatario si è rivolto alla Corte di Giustizia Europea chiedendo

se:

- la legislazione ungherese interna, che prevede il riversamento dell'imposta detratta dall'acquirente di un bene o di un servizio nel caso in cui la controparte emetta fattura soggetta a *reverse charge*, fosse compatibile con la Direttiva comunitaria n. 2006/112/CE, e in particolare con il principio di proporzionalità e con gli obiettivi di neutralità fiscale e di prevenzione all'evasione fiscale;
- la sanzione pari al 50% dell'imposta non versata, irrogata all'acquirente per omessa applicazione del *reverse charge* sia proporzionale nel caso in cui non sia stato prodotto alcun danno all'Erario e non vi siano presunzioni di abuso.

IL REVERSE CHARGE NELLE CESSIONI DI BENI EFFETATE NELL'AMBITO DI VENDITE GIUDIZIALI AL PUBBLICO

Nelle conclusioni presentate il 10.11.2016 l'Avvocato generale presso la Corte di Giustizia Europea si è anzitutto chiesto se gli Stati membri hanno la facoltà di estendere l'ambito applicativo della Direttiva comunitaria, che fa riferimento espresso alla "*cessione di beni immobili...*" ad ipotesi non previste. Tre ordini di ragioni depongono in senso contrario:

1. l'articolo 193 della Direttiva comunitaria n. 2006/112/CE prevede che l'IVA deve essere versata dal cedente / prestatore, ad eccezione dei casi in cui la stessa imposta sia dovuta dal cessionario / committente. Tradotto, è possibile derogare alla regola generale solo quando previsto dalla Direttiva comunitaria;
2. nello specifico caso delle vendite ad incanto, l'individuazione del soggetto obbligato al versamento dell'IVA, essendo il risultato di un processo di armonizzazione normativa effettuato a livello comunitario, non può essere oggetto di estensione da parte dello Stato membro a casi non previsti dalla Direttiva;
3. agli Stati membri è concesso discostarsi dalla normativa comunitaria solo ottenendo, ai sensi dell'articolo 395 della Direttiva n. 2006/112/CE, una speciale deroga che consenta di semplificare la riscossione dell'IVA e di evitare possibili evasioni o elusioni fiscali.

Appurato che l'Ungheria non è in possesso di alcuna deroga speciale, secondo il parere dell'Avvocato generale si deve escludere la possibilità di applicare il meccanismo del *reverse charge* ai beni mobili ceduti nell'ambito di una vendita giudiziale al pubblico incanto. Per detti motivi le parti assoggettando l'operazione al regime ordinario hanno agito in conformità della Direttiva comunitaria.

Tuttavia come precisato dalla Corte di Giustizia, "*dal momento che spetta al giudice del rinvio stabilire, da un lato, se un hangar mobile, come quello la cui cessione costituisce l'operazione oggetto del procedimento principale, sia un bene*

mobile o immobile, e, dall'altro, se lo stesso possa sollevare d'ufficio l'incompatibilità dell'articolo 142, paragrafo 1, lettera g), della Legge sull'IVA con l'articolo 199, paragrafo 1, lettera g), della Direttiva n. 2006/112, non si può escludere che la risposta alle questioni sollevate resti rilevante al fine di dirimere la controversia oggetto del procedimento principale”.

ERRATO VERSAMENTO DELL'IVA PER UN'OPERAZIONE SOGGETTA AD INVERSIONE CONTABILE

Gli effetti derivanti dall'omessa applicazione del *reverse charge* sono già stati analizzati dai giudici comunitari nella sentenza “*Fatorie*”, causa n. C-424/12 del 06.02.2014.

Nella causa in questione il giudice del rinvio si era chiesto se sulla base della normativa comunitaria, nei casi di mancata applicazione del *reverse charge*, fosse precluso all'acquirente il diritto alla detrazione dell'IVA indebitamente versata al fornitore. In particolare nel caso sottoposto a giudizio:

- la fattura del fornitore risultava errata, perché emessa con IVA;
- il cliente riteneva corretto detrarre l'IVA pagata indebitamente, perché per le operazioni effettuate in regime di *reverse charge* il diritto alla detrazione spetta a prescindere dal possesso di una fattura formalmente corretta.

Nel dirimere la disputa i giudici comunitari hanno anzitutto rilevato che, per le operazioni in regime di inversione contabile, l'articolo 178 della Direttiva n. 2006/112/CE non richiede, ai fini della detrazione d'imposta, la predisposizione di una fattura conforme ai requisiti formali previsti dalla stessa Direttiva, ma si limita solo a stabilire che il cliente è obbligato ad “*adempiere alle formalità fissate da ogni Stato membro*”. Conseguentemente, per poter esercitare la detrazione IVA il soggetto passivo deve rispettare le formalità necessarie per:

- controllare la corretta applicazione del *reverse charge*;
- garantire la riscossione dell'IVA.

Focalizzando l'attenzione sulla natura dell'obbligo di *reverse charge* la Corte di Giustizia ha precisato poi che la detrazione deve essere riconosciuta anche in presenza di errori formali, ma solo se sussistono i requisiti sostanziali.

In definitiva, i giudici comunitari hanno precluso la detrazione, non tanto per l'errata indicazione dell'IVA in fattura, che costituisce mero errore formale, ma per la mancanza dell'ulteriore obbligo sostanziale previsto dall'articolo 199 della citata Direttiva, che richiede l'applicazione dell'IVA da parte del cliente.

Osserviamo, talaltro che il diritto alla detrazione dell'IVA è precluso anche in ragione di un altro principio di portata più generale in base al quale detto diritto spetta solo per le imposte dovute. Nel caso di specie l'imposta che il cliente ha versato al fornitore non era dovuta, quindi non era possibile esercitare il relativo diritto alla detrazione.

L'ERRATA APPLICAZIONE DEL *REVERSE CHARGE* AD UNA OPERAZIONE SOGGETTA AL REGIME ORDINARIO

Oltre agli effetti derivanti dall'erronea applicazione dell'IVA da parte del fornitore ad una operazione soggetta ad inversione contabile, i giudici comunitari hanno analizzato anche le conseguenze relative all'errata applicazione del *reverse charge* ad una operazione assoggettata a regime ordinario IVA.

In particolare nella sentenza SGS-Sarviz, causa n. C-111/14 del 23.04.2015, il fornitore, soggetto non residente con una stabile organizzazione nel Paese membro del cliente aveva reso "*servizi generici*" che erano stati erroneamente assoggettati ad inversione contabile dallo stesso cliente. Come noto, invece, ai sensi dell'articolo 194 della Direttiva comunitaria n. 2006/112/CE¹, l'applicazione del *reverse charge* è limitata alle sole ipotesi in cui il fornitore non è stabilito nello Stato membro in cui l'IVA è dovuta.

Per tali ragioni le autorità fiscali avevano negato al cliente la detrazione dell'imposta e avevano altresì ottenuto dalla stabile organizzazione del fornitore estero il pagamento dell'IVA non applicata in fattura.

Nel dirimere la questione la Corte di Giustizia Europea, richiamando la sentenza Rusedespred, causa n. C-138/12 del 11.04.2013, ha sostenuto che per garantire la neutralità dell'IVA è necessario che gli Stati membri adottino nei loro ordinamenti interni un sistema che dia la possibilità di rettificare l'IVA indebitamente fatturata. Sistema che potrà, però, essere utilizzato, solo a condizione che chi ha emesso la fattura sia in grado di dimostrare:

- la propria buona fede;
- di aver eliminato in tempo utile il rischio di perdita di gettito fiscale.

Nel caso in esame il diritto alla detrazione dell'IVA indebitamente versata dal cliente era stato negato al cliente dalle autorità fiscali. Conseguentemente non essendoci alcuna perdita di gettito fiscale non era legittimo chiedere al fornitore anche il versamento dell'IVA, perché ciò:

¹ Recepita dall'articolo 17, comma 2 del D.P.R. n. 633/1972.

- equivale a pagare due volte un'imposta per una stessa operazione;
- è in contrasto con il principio di neutralità che deve essere tutelato.

I RIMEDI PER GARANTIRE LA NEUTRALITÀ DELL'IMPOSTA

Dalla lettura delle sentenze Fatorie e SGS-Sarviz emerge un principio comune:

- l'errato versamento dell'imposta da parte del fornitore in un'operazione soggetta a inversione contabile, ovvero nel caso opposto da parte di un cliente in un'operazione soggetta a regime ordinario *“non esclude il diritto dell'Erario a ricevere dal cliente o dal fornitore il riversamento dell'IVA assolta indebitamente dalla controparte”*.

Richiamando la sentenza Fatorie nella causa SGS-Sarviz i giudici comunitari hanno affermato, infatti, che il principio di neutralità dell'IVA non preclude alle autorità fiscali il diritto di richiedere al cessionario che ha corrisposto l'IVA in via di rivalsa al cedente, di riversarla in base al meccanismo del *reverse charge*.

Rileviamo, inoltre, che nella sentenza richiamata la Corte di Giustizia ha anche previsto la modalità con la quale il cessionario può recuperare l'IVA indebitamente versata.

Sul punto osserviamo che le precisazioni fornite dai giudici comunitari si basano sui principi riportati nella sentenza Reemtsma Cigarettenfabriken, causa n. C-35/05 del 15.03.2017 che riepiloghiamo nella tabella sottostante:

I PRINCIPI DELLA SENTENZA REEMTSMA CIGARETTENFABRIKEN, CAUSA N. C-35/05 DEL 15.03.2017

In assenza di una disciplina in materia di rimborso delle imposte, è compito dell'ordinamento giuridico interno dello Stato membro stabilire i requisiti in base ai quali possono essere presentate le domande di rimborso. Detti requisiti devono rispettare i principi di equivalenza e di effettività, ovvero non devono essere:

- | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|
| <ul style="list-style-type: none">• meno favorevoli rispetto a quelli previsti per situazioni analoghe disciplinate da norme di natura interna;• congegnati in maniera tale da rendere impossibile l'esercizio dei diritti conferiti dall'ordinamento giuridico dell'Unione |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------|

Appurato che spetta allo Stato membro determinare le condizioni in base alle quali l’IVA indebitamente fatturata può essere regolarizzata, la previsione di un sistema che consente al venditore del bene che ha versato erroneamente l’imposta di chiederne il rimborso e all’acquirente dello stesso bene di esercitare un’azione civilistica di ripetizione dell’indebitato nei confronti del venditore rispetta i principi di “*effettività e neutralità*”. Un siffatto sistema consente, infatti, all’acquirente gravato dell’imposta erroneamente fatturata di richiedere il rimborso delle somme indebitamente versate

In assenza di una disciplina comunitaria in materia, l’ordinamento interno di ciascun Stato membro, in ragione del principio di autonomia procedurale che spetta agli Stati membri, deve prevedere modalità di regolarizzazione volte a garantire la tutela dei diritti riconosciuti ai soggetti dell’ordinamento dal diritto dell’Unione. Tuttavia, quando il rimborso dell’IVA risulta impossibile o estremamente complicato, come nel caso d’insolvenza del venditore, deve essere prevista, in virtù del principio di effettività, la possibilità che l’acquirente possa richiedere il rimborso direttamente alle autorità tributarie. Conseguentemente è necessario che gli Stati membri prevedano strumenti e modalità che rispettino detto principio di effettività

Dai principi richiamati dai giudici comunitari emerge chiaramente che il cessionario, che ha dovuto riversare all’Erario l’IVA detratta in un’operazione che doveva essere assoggettata a inversione contabile, ha diritto ad ottenere dal cedente la restituzione dell’imposta illegittimamente addebitata in fattura e pagata in via di rivalsa. Nei casi in cui il rimborso risulta impossibile o complicato, come solitamente avviene in ipotesi di insolvenza del venditore, il cessionario è legittimato, inoltre, a richiedere il rimborso direttamente all’Erario, se non esistono presunzioni di frode.

LA QUESTIONE DELLA PROPORZIONALITÀ DELLA SANZIONE IRROGATA AL CESSIONARIO

Come già riportato, all’aggiudicatario della vendita giudiziale relativa all’hangar era stata:

- addebitata l’IVA considerata indetraibile dalle autorità fiscali, perché relativa ad una operazione che doveva essere assoggettata ad inversione contabile;
- applicata una sanzione pari al 50% dell’imposta per omessa applicazione del regime del *reverse charge*.

Nelle conclusioni presentate dall'avvocato generale presso la Corte di Giustizia è stato precisato che anche se le autorità fiscali hanno illegittimamente vietato la detrazione IVA al soggetto aggiudicatario la sanzione per omessa applicazione del *reverse charge* è, comunque, dovuta.

Secondo quanto stabilito dalla giurisprudenza comunitaria in materia, la sanzione non deve essere superiore a ciò che risulta necessario per garantire l'esatta riscossione dell'imposta ed evitare l'evasione. Per valutare, quindi, se la sanzione irrogata, 50% dell'imposta dovuta, sia conforme al principio di proporzionalità occorre tener conto:

- del tipo e della gravità della violazione;
- delle modalità di determinazione del calcolo della stessa sanzione.

Assodato che il Governo ungherese ha previsto la possibilità di ridurre o addirittura annullare la sanzione del 50%, nei casi in cui i soggetti hanno agito con la dovuta diligenza, l'Avvocato generale ha ritenuto che la normativa nazionale ungherese, ammettendo la graduazione della sanzione, rispetti il principio di proporzionalità così come previsto dalla giurisprudenza comunitaria. Per tali ragioni secondo il parere dell'Avvocato generale la sanzione non può essere considerata illegittima.

Nel dirimere la questione, però, i giudici comunitari sono pervenuti ad una conclusione diversa affermando che *“il principio di proporzionalità deve essere interpretato nel senso che esso osta a che, in una situazione come quella oggetto del procedimento principale, le autorità tributarie nazionali irroghino a un soggetto passivo, che ha acquistato un bene alla cui cessione si applica il regime dell'inversione contabile, una sanzione tributaria pari al 50% dell'importo dell'IVA che egli è tenuto a versare all'Amministrazione tributaria, qualora quest'ultima non abbia subito alcuna perdita di gettito e non sussistano indizi di frode fiscale, circostanza che spetta al giudice del rinvio verificare”*.

25 giugno 2017

Gianfranco Costa e Alessandro Marcolla