

LA SENTENZA DELLA CORTE DI GIUSTIZIA UE- 12 NOVEMBRE 2021 ORE 08:25

Operazioni soggettivamente inesistenti: IVA indetraibile anche nel caso di autofatturazione

Marco Peirola - Dottore commercialista in Peirola

Le operazioni soggettivamente inesistenti precludono l'esercizio del diritto alla detrazione della relativa IVA anche se soggette ad autofatturazione. A stabilirlo è la Corte di Giustizia UE con la sentenza 11 novembre 2021, C-281/20. Secondo la Corte, nel rapporto tra le condizioni sostanziali e le condizioni formali per l'esercizio della detrazione, l'indicazione nell'autofattura di un fornitore fittizio integra la violazione di un requisito formale che assume, tuttavia, valenza sostanziale in quanto impedisce di individuare lo status di soggetto passivo del vero cedente, che rientra nelle condizioni sostanziali del diritto di detrazione.

Con la sentenza resa nella [causa C-281/20 dell'11 novembre 2021](#), la Corte di Giustizia dell'Unione europea è ritornata ad occuparsi dei **limiti della detrazione dell'IVA** in caso di **reverse charge**, nella specifica ipotesi in cui il cessionario abbia riportato un cedente fittizio nelle autofatture emesse per l'acquisto di beni.

Descrizione del caso di specie e questione sollevata dal giudice nazionale

La controversia risolta dalla Corte ha avuto origine dall'avviso di accertamento con il quale le Autorità fiscali spagnole hanno contestato ad una società la detrazione dell'IVA operata a seguito dell'emissione di **autofatture per operazioni soggettivamente inesistenti**.

I materiali di recupero oggetto di reverse charge sono stati acquistati presso un fornitore occulto, diverso cioè da quello risultante dalle autofatture, risultato privo della struttura - intesa in termini umani e materiali - necessaria per svolgere quella specifica attività d'impresa.

Nel successivo contenzioso, la società si è difesa sostenendo, da un lato, l'esistenza effettiva dell'acquisto e, dall'altro, l'irrelevanza sul piano sostanziale dell'indicazione nelle autofatture di un fornitore fittizio.

In pratica, siccome l'acquisto ha avuto materialmente luogo, **il diritto alla detrazione** della corrispondente imposta **non può essere negato**, tanto più considerando che il regime dell'inversione contabile - comportando la traslazione del debito d'imposta in capo al cessionario, al quale spetta anche il recupero, in detrazione, del corrispondente credito d'imposta - **esclude qualsiasi rischio di danno erariale** e, quindi, anche qualsiasi vantaggio fiscale in capo al cessionario stesso.

Il giudice nazionale, nel sospendere il procedimento, ha puntato l'attenzione della Corte di Giustizia sull'**elemento soggettivo**, nella specie costituito dalla consapevolezza, da parte del cessionario, dell'**inesistenza del fornitore** riportato in sede di autofatturazione.

Quando le condizioni formali per l'esercizio della detrazione assumono rilevanza sostanziale

Per dirimere il dubbio, la Corte ha anzitutto verificato quale sia la natura, **formale o sostanziale**, da attribuire all'indicazione del cedente nelle autofatture emesse dal cessionario ai fini dell'esercizio del diritto di detrazione.

In base al costante orientamento della giurisprudenza comunitaria, il possesso di una **fattura regolare**, predisposta cioè nel rispetto del contenuto minimo obbligatorio previsto dalla Direttiva n. 2006/112/CE, è una **condizione formale** che attiene alle modalità di esercizio della detrazione, a differenza dello status di soggetto passivo del vero cedente, che rientra, invece, nelle condizioni sostanziali del diritto di detrazione.

Come, tuttavia, affermato dalla giurisprudenza, nei casi di autofatturazione, la detrazione prescinde dal possesso, da parte del cessionario, di una fattura regolare, essendo esclusivamente richiesto - ex art. 178, lett. f), della Direttiva n. 2006/112/CE - che il cessionario rispetti le formalità stabilite dallo Stato membro interessato e, a quest'ultimo riguardo, occorre tenere presente che, ai sensi dell'art. 273 della stessa Direttiva n. 2006/112/CE, gli Stati membri possono stabilire specifici obblighi considerati indispensabili per assicurare l'esatta riscossione dell'IVA ed evitare le evasioni.

L'esigenza di **tutelare il principio di proporzionalità** esige, però, che l'Amministrazione finanziaria, se già in possesso delle informazioni necessarie per accertare che i requisiti sostanziali sono stati soddisfatti, **non possa** imporre **condizioni supplementari** per l'esercizio della detrazione.

Nel caso di specie, le **autofatture emesse dal cessionario**, riportando l'identità di un cedente fittizio, impediscono di verificare lo status di soggetto passivo del vero cedente, che come sopra ricordato costituisce una condizione sostanziale del diritto alla detrazione, con la conseguenza - evidenziata dalla Corte - che la detrazione operata dal cessionario deve essere negata.

Consapevolezza del cessionario di partecipare ad una frode

Nella sentenza in commento, i giudici comunitari hanno, inoltre, ricordato che il **divieto di detrazione** opera anche quando sia dimostrato che il cessionario - indipendentemente dal conseguimento di un vantaggio - **sapeva o avrebbe dovuto sapere** che, con l'acquisto, avrebbe partecipato ad un'operazione che si iscriveva in un'**evasione dell'IVA**. È tale il caso che ricorre nella fattispecie in esame, avendo il cessionario consapevolmente riportato nelle autofatture un cedente fittizio.

Del tutto **irrilevanti** sono, invece, le circostanze, richiamate in sede di difesa dal cessionario, che le operazioni oggetto di reverse charge non abbiano causato **alcun rischio di danno erariale** e non abbiano, altresì, procurato alcun **vantaggio fiscale** al cessionario stesso, al cedente o ad altri soggetti intervenuti a monte o a valle. In particolare, l'esistenza di un siffatto vantaggio non incide sull'obbligo di verificare le condizioni sostanziali alle quali è subordinato il diritto di detrazione, come - nella specie - la qualifica di soggetto passivo del cedente.

Infine, sebbene non sia in contrasto con il diritto comunitario esigere che gli operatori agiscano in buona fede, nella fattispecie in esame non è necessario dimostrare la malafede del cessionario per negare il beneficio della detrazione.