

ORIENTAMENTO DELLA CORTE DI GIUSTIZIA UE- 14 DICEMBRE 2021 ORE 06:00

Detrazione IVA da parte del cliente: la buona fede dell'operatore non ammette la responsabilità oggettiva in caso di frodi

Nicola Galleani d'Agliano - Senior partner Studio P. Centore & Associati

Riguardo all'esercizio del diritto di detrazione dell'IVA da parte del cliente, la Corte di Giustizia UE, forse inconsapevolmente, pone a carico del cliente una prova diabolica impossibile da fornire. Difatti, se il (vero) fornitore non è stato identificato, quali sono le informazioni che il medesimo cliente potrebbe fornire su un soggetto sconosciuto? Si tratta di una soluzione non condivisibile, soprattutto perché si pone in aperto contrasto con i principi generali protetti dalla giurisprudenza europea, fra cui la tutela del legittimo affidamento che impedisce agli operatori in buona fede di restare incisi dal peso dell'IVA.

E' ormai acquisita l'abitudine, da parte della **Corte di Giustizia**, di rispondere ai **quesiti pregiudiziali** senza far intervenire l'Avvocato generale.

Eppure quest'ultimo, oltre a suggerire la soluzione certamente non vincolante per i giudici, garantisce che la decisione sia presa dalla Corte nell'ambito di una cognizione piena ed esauriente degli elementi della controversia e, inoltre, tenendo conto del diritto vivente della stessa Corte di Giustizia.

La **funzione** dell'Avvocato generale è, dunque, molto chiara: **aiutare** la Corte con **valutazioni** più approfondite sulle **problematiche** che emergono dal fascicolo processuale, così da ridurre al minimo i contrasti di giudicati all'interno della stessa Corte.

Rinunciare, pertanto, all'intervento di questa figura – non a caso definita "*amicus curiae*" – può dar luogo a delle **sentenze con soluzioni ambigue** che rischiano di creare incertezze interpretative.

Questioni affrontate dalla Corte UE: incertezze interpretative

Ne sono un esempio le due decisioni in commento, adottate a distanza di un mese **senza le Conclusioni** dell'Avvocato generale, che può lasciare il lettore notevolmente perplesso, per non dire esterrefatto, a causa della superficialità con cui è stato affrontato un tema complesso e nevralgico come l'effettiva **soggettività passiva** del **fornitore** ai fini dell'esercizio del diritto di **detrazione** dell'IVA da parte del cliente.

Che il **contrasto alle frodi IVA** sia una **priorità** assoluta dei giudici europei è un tema ormai noto, al pari della conseguente assunzione di una funzione suppletiva del legislatore nel definire i principi giuridici: i quali consentono alle Amministrazioni fiscali di **disconoscere** il diritto alla detrazione, oppure la **non imponibilità** delle operazioni attive, nei casi in cui il soggetto passivo sapeva o avrebbe dovuto sapere di essere coinvolto in una **catena di operazioni fraudolente**.

Ma tutto ciò non basta, almeno secondo il pensiero del giudice relatore (Irmantas Jarukaitis) di entrambe le pronunce in esame.

Per quest'ultimo, accanto all'obbligo per gli operatori economici di tenere una condotta diligente, che già di per sé pone a carico dei medesimi operatori delle gravi responsabilità e dei

compiti ai limiti delle possibilità concrete di verifica del grado di compliance delle proprie controparti, dovrebbe aggiungersi un ulteriore adempimento, vale a dire, che il **cliente dimostri** che il **fornitore** abbia le caratteristiche ed i requisiti per essere **qualificato** come un **soggetto passivo IVA** ai sensi dell'art. 9 della Direttiva 2006/112/CE.

Ora, se non fosse che i principi espressi dalla Corte di Giustizia vanno rimodulati sugli specifici fatti di causa e le norme nazionali di riferimento, il che riduce la forza espansiva delle sentenze dei giudici europei, le due pronunce potrebbero rappresentare un **precedente** foriero di **gravi** e non ben ponderate **conseguenze** per gli operatori economici.

Le fattispecie esaminate dalla Corte di Giustizia

Per comprendere appieno la posizione della Corte occorre, pertanto, partire dalla descrizione dei due casi concreti.

La prima (Causa C281/20, Ferimet SL, Sent. 11 novembre 2021) riguarda un soggetto passivo che, dopo aver acquistato dei rottami metallici, ha assolto l'imposta mediante l'emissione di una **autofattura** nella quale ha indicato anche i riferimenti del fornitore da cui ha acquistato i beni.

In sede di controllo, l'Amministrazione finanziaria ha sostenuto che il fornitore non disponesse dei mezzi materiali e delle risorse umane necessari alla loro consegna e, quindi, l'ente impositore è giunto alla conclusione che le **fatture emesse** dalla Ferimet dovessero essere considerate **false**.

In definitiva, secondo la tesi dell'Autorità tributaria, sebbene i suddetti materiali fossero stati incontestabilmente ceduti, l'operazione costituiva una **simulazione** poiché il loro **vero fornitore** era stato deliberatamente **occultato**.

L'altra causa (C154/20, Kemwater ProChemie s. r. o., sentenza 9 dicembre 2021) è, invece, relativa ad una fornitura di servizi di pubblicità e di presentazione di un soggetto passivo a dei tornei di golf.

Nel corso della verifica fiscale è emerso che, in realtà, il fornitore (Viasat), che è stato indicato sulle fatture di acquisto, **non era** il vero **prestatore dei servizi**.

Circostanza che, del resto, risulta dalla testimonianza dell'Amministratore della società Viasat, il quale ha dichiarato di non essere a conoscenza che la sua società avesse fornito servizi di quel tipo.

Gli elementi comuni alle due cause

Come si vede, le due cause hanno un elemento in comune.

Difatti, l'Amministrazione tributaria, che non ha messo in dubbio l'effettiva realizzazione delle operazioni, ha contestato - sul presupposto che il **reale fornitore** fosse **diverso** da quello ivi indicato nei documenti contabili - il diritto alla detrazione dell'IVA risultante, nel primo caso (Ferimet), dall'autofattura e, nel secondo (Kemwater ProChemie), dalla fattura emessa dal fornitore.

Per meglio valutare le due vicende, è necessario esaminare con attenzione sia gli atti introduttivi alle cause ove, in assenza delle Conclusioni dell'Avvocato generale, sono descritti con maggiore precisione i fatti e la **normativa nazionale applicabile** al singolo caso di specie.

In particolare, con riferimento alla causa Ferimet, va evidenziato che la Repubblica Ceca, nel recepire l'articolo 287 della Direttiva 2006/112/CE, ha introdotto il regime della **franchigia di imposta** per tutti i soggetti che realizzano un volume di affari inferiore ad una **soglia predeterminata**.

Si tratta, pertanto, di un regime che trova applicazione in **tutti i casi** e non solo su opzione

come, invece, avviene in Italia.

Sul punto, i giudici europei hanno agganciato il disconoscimento della detrazione in capo al cliente al fatto che quest'ultimo non possa dimostrare, sulla base di elementi oggettivi, che il proprio fornitore ha superato tale soglia.

Perché le argomentazioni della Corte non convincono: la prova impossibile

E' una affermazione che, però, non convince per due motivi.

Anzitutto, secondo la norma interna, il superamento della soglia **non incide** sulla **qualifica** di soggetto passivo, che resta tale, facendo solo diventare quest'ultimo "*debitore dell'IVA*" (punto 8 della sentenza).

Inoltre, desta **perplexità** il voler addossare sul **cliente** la **prova** - oggettivamente **impossibile** da fornire, con la inevitabile perdita della detrazione per il medesimo cliente - che il **fornitore occulto**, cioè, non indicato nella fattura, abbia la qualifica di soggetto passivo.

Sembra che lo **scopo** della sentenza ProChemie non consista tanto nel fissare un principio di diritto, bensì nel "**punire**" il cliente che non ha controllato con diligenza se il fornitore era dentro o fuori la franchigia.

Ma se è così, allora, la detrazione potrebbe essere disconosciuta non per l'assenza dei requisiti sostanziali dell'operazione, come affermato dai giudici europei, bensì perché il cliente sapeva o avrebbe dovuto sapere di effettuare un'operazione in un contesto fraudolento.

Ed è una conclusione che dovrebbe valere anche per il caso Ferimet, dove il tema della soggettività viene affrontato seguendo lo stesso schema logico seppur non influenzato dalla questione relativa al regime di franchigia.

Per queste ragioni, l'impianto motivazionale delle decisioni in commento, che sembra ammettere un recupero IVA fondato su una sorta di responsabilità oggettiva dei soggetti passivi coinvolti nelle frodi, non è affatto condivisibile, soprattutto perché si pone in aperto **contrasto** con i **principi generali**, riaffermati continuamente dalla giurisprudenza europea, posti a tutela dell'effettività del **legittimo affidamento** che impedisce agli operatori in **buona fede** di restare incisi dal peso dell'IVA.

Tant'è che, nel caso Ferimet, si vuole negare la detrazione su una operazione (cessione di rottami) per la quale il legislatore, al fine di contrastare le frodi commesse dai fornitori, ha imposto che sia il cliente a procedere all'assolvimento dell'imposta derogando, in tal modo, alle normali modalità di applicazione dell'imposta.

Appare, dunque, **irragionevole** ed assurda la soluzione della Corte che, di fronte ad un'operazione a "**zero**" **rischio frode**, possa sanzionare il cliente negandogli la detrazione dell'IVA.

Altrettanto irragionevole è il dispositivo della decisione Kemwater ProChemie che, come sopra accennato, introduce una **prova diabolica** a carico del cliente chiamato a dimostrare che "il vero fornitore [...] non identificato [...] aveva la qualità di soggetto passivo [...]".

E' ovvio che si tratta di una prova impossibile da fornire, atteso che se il (vero) fornitore non è stato identificato quali informazioni si potrebbero fornire su un soggetto sconosciuto?

Sembra fin troppo evidente che l'approccio "giustizialista" utilizzato dalla Corte nelle sentenze in commento non può essere assolutamente soddisfacente, nella misura i giudici europei, così decidendo, rinunciano di fatto al ruolo che gli è stato assegnato dal legislatore europeo, ossia, di giudice naturale dell'IVA e garante dei principi dell'Unione.

