



Principi di diritto tributario dell'unione europea

Trattati, Regolamenti, Direttive e Giurisprudenza della Corte di Giustizia

# **IVA DETRAZIONE, NEUTRALITA' E RESPONSABILITA'**

**AVV. GIORGIO CONFENTE**

23 FEBBRAIO 2022



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

---

M I L A N O

# LA DETRAZIONE NELLA NORMA E GIURISPRUDENZA UE

# DETRAZIONE IVA: INERENZA E AFFERENZA

---

## ART. 168 della Direttiva 2006/112/CE

Nella misura in cui i beni e i servizi **sono impiegati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta**, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti ...

## ART. 19 del decreto IVA

è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai beni ed ai servizi importati o acquistati **nell'esercizio dell'impresa, arte o professione**.

Non è detraibile l'imposta relativa all'acquisto o all'importazione di beni e servizi afferenti **operazioni esenti o comunque non soggette all'imposta**,

## PRINCIPI CORTE UE

- La detrazione compete se sussistono i **requisiti sostanziali** (inerenza e afferenza) anche se quelli **formali** non sono stati osservati (es. presentazione della dichiarazione, assolvimento del reverse charge, regolarità della fattura di acquisto, eccetera) (Corte UE, Sentenza del 8.5.2008, C-95/07 e C-96/07, caso ECOTRADE)
- La detrazione compete anche per le spese **prodromiche** funzionali rispetto all'esercizio dell'attività ed anche nei casi in cui tale attività non si sia realizzata (Corte UE, sentenza del 17.10.2018, C-249/17, caso RYANAIR)
- La detrazione compete per l'IVA effettivamente **dovuta** e non semplicemente in quanto esposta in fattura, ma non a discapito del principio di neutralità ed effettività (Corte UE, sentenza 13.12.1989, C-342/87, GENIUS HOLDING)
- Le ipotesi di **indetraibilità «oggettiva»** (es. auto, immobili abitativi, trasporto persone...) sono contrarie alla direttiva in quanto disconoscono i principi di inerenza e afferenza

# INERENZA OPERAZIONI IN REVERSE CHARGE

---

## CORTE DI CASSAZIONE – SENTENZA 5.1.2022 N. 140

### FATTI DI CAUSA

L'Agenzia delle entrate contestava alla Alfa spa l'indebita detrazione dell'IVA in relazione ad operazioni passive con la società svizzera Beta S.A., atteso che quest'ultima aveva ricevuto incarichi esclusivamente dalla controllante Gamma spa, che aveva riaddebitato alla prima il 40% dei costi sostenuti per il dipartimento sicurezza senza che fosse documentata la conclusione e il contenuto di eventuali contratti infragruppo, da cui la carenza di prova dell'inerenza all'esercizio dell'attività svolta. Il ricorso della ricorrente, che deduceva l'infondatezza della pretesa dell'ufficio trattandosi di operazione effettuata con la procedura dell'inversione contabile, da cui l'irrelevanza della prova dell'inerenza poiché il diritto di detrazione, in tale evenienza, doveva essere sempre e comunque riconosciuto "nella stessa misura in cui era stata indicata nell'autofattura ed esposta nel registro vendite – è stato accolto dalla CTP e confermato dalla CTR

### PRINCIPIO DI DIRITTO

Il diritto di detrazione, che deriva **dall'annotazione nel registro degli acquisti**, presuppone che vi siano le condizioni sostanziali - tra le quali deve essere annoverata anche l'**inerenza** dell'operazione rispetto all'attività d'impresa, ossia l'esistenza di una connessione con l'attività d'impresa del soggetto passivo

> La carenza di queste condizioni impedisce il sorgere del diritto di detrazione

In senso conforme Corte di Giustizia:

Sentenza 1.10.2020, Vos Aannemingen BVBA, in C-405/19;

Sentenza 30.5.2013, X, in C-651/11;

Sentenza 29.10.2009, SKF, in C-29/08)

# DETRAZIONE IVA: TERMINE E MODALITA'

---

## ART. 168 della Direttiva 2006/112/CE

*Il soggetto passivo opera la detrazione globalmente, sottraendo dall'importo dell'imposta dovuta per un periodo d'imposta l'ammontare dell'IVA per la quale il diritto a detrazione è sorto, nello stesso periodo, ed è esercitato secondo quanto previsto all'articolo 178.*

## ART. 19 del decreto IVA

*Il diritto alla detrazione dell'imposta relativa ai beni e servizi acquistati o importati sorge nel momento in cui **l'imposta diviene esigibile** ed è esercitato al più tardi con la **dichiarazione relativa all'anno in cui il diritto alla detrazione e' sorto** ed alle condizioni esistenti al momento della nascita del diritto medesimo*

## PRINCIPI CORTE UE

- E' legittima la previsione di un **termine di decadenza** che limita l'esercizio del diritto a detrazione dell'imposta sul valore aggiunto, purché tale termine non renda eccessivamente difficile o praticamente impossibile l'esercizio di tale diritto
  - Tale termine può essere ignorato se il cessionario o committente ricevono la fattura **dopo** lo spirare del termine, anche a seguito di regolarizzazione
  - La detrazione può essere esercitata sin da subito e compete anche per le spese **prodromiche** funzionali rispetto all'esercizio dell'attività ed anche nei casi in cui tale attività non si sia realizzata
  - La detrazione si esercita tramite richiesta di **rimborso** o **compensazione**, non per la semplice esposizione del credito IVA in dichiarazione
-

# NOTE DI CREDITO E TERMINE PER LA DETRAZIONE

---

## CORTE DI CASSAZIONE – ORDINANZA 9.12.2021 N. 39182

le note di variazione in diminuzione possono essere emesse dal cedente o dal prestatore entro termini differenziati a seconda del presupposto che ne giustifica l'emissione, mentre il diritto alla detrazione che ne deriva deve essere esercitato nel rispetto dei **limiti temporali** di cui all'art. 19 del DPR 633/1972, ovvero al più tardi con la **dichiarazione relativa** all'anno in cui il diritto alla detrazione è sorto\*.

- il richiamo alla previsione dell'articolo 19 per il recupero dell'imposta, comporta anche il rinvio al limite temporale entro cui il diritto alla detrazione può essere esercitato

(\*): ovvero con la dichiarazione relativa al secondo anno successivo a quello in cui il diritto è sorto in vigore della normativa antecedente alle modifiche apportate dal D.L. 50/2017).

Precedenti di prassi: risoluzione n. 89/E del 18/3/2002, risoluzione n. 307/E del 21/7/2008 e risoluzione n. 42/E del 17/2/2009.

### CIRCOLARE 20/E/2021 – CORTE UE

Richiama sentenza **Corte UE 29.4.2004, C-152/02**

*il diritto alla detrazione "deve essere esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale ricorrono i due requisiti prescritti (...) vale a dire che la cessione dei beni o la prestazione dei servizi abbia avuto luogo e che il soggetto d'imposta sia in possesso della fattura o del documento che possa considerarsi equivalente secondo i criteri fissati dallo Stato membro interessato".*

Tale orientamento trova conferma più di recente nella sentenza del 21 marzo 2018, C-533/16,

### CIRCOLARE 20/E/2021 - ESEMPIO

Così, ad esempio per un presupposto verificatosi nel 2021

- se la nota di credito è stata emessa entro il 31/12/2021, la variazione confluisce, previa registrazione, nella liquidazione di dicembre 2021 e rileva nella dichiarazione IVA 2022 (anno 2021).
- se, invece, la nota di credito è emessa dal 1/1/2022 al 30.04.2022, la stessa deve essere annotata nella relativa liquidazione IVA (es. febbraio 2022) e confluisce nella dichiarazione IVA 2023 (anno 2022).

# DETRAZIONE - PRO RATA - SEPARAZIONE

---

## ART. 173 della Direttiva 2006/112/CE

*Per quanto riguarda i beni ed i servizi utilizzati da un soggetto passivo sia per operazioni che danno diritto a detrazione (...), sia per operazioni che non danno tale diritto, la detrazione è ammessa soltanto per il **pro-rata** dell'IVA relativo alla prima categoria di operazioni.*

## ART. 19 bis del decreto IVA

*La percentuale di detrazione di cui all'articolo 19, comma 5, è determinata in base al rapporto tra l'ammontare delle operazioni che danno diritto a detrazione, effettuate nell'anno, e lo stesso ammontare aumentato delle operazioni esenti effettuate nell'anno medesimo*

## PRINCIPI CORTE UE

- Devono essere considerate **operazioni occasionali**, che non incidono sul pro rata, quelle che implicano un uso estremamente limitato di beni e servizi per i quali l'IVA è dovuta (sent. 29.4.2004, C-77/01)
- E' conforme alla norma UE il **pro rata** previsto dall'art. **19 bis** del decreto IVA, in quanto esiste la possibilità di separare le attività consentendo un esercizio della detrazione più preciso (sent. Mercedes Benz, 14.12.2016, C-378/15)
- Le **holding statiche** non si possono considerare soggetti passivi Iva, cui spetta al diritto alla detrazione, che al contrario compete alle a quelle che effettuano servizi alle partecipate (holding dinamiche)

# DETRAZIONE E SEPARAZIONE DELLE ATTIVITA'

---

INTERPELLO **29/E/2022** E  
CIRCOLARE **19/E/2018**



INTERPELLO **608/E/2020** E  
CIRCOLARE **22/E/2013**

«è possibile **optare per la separazione** delle attività “nel caso in cui un soggetto passivo

- ponga in essere, in via sistematica e non occasionale, **sia operazioni imponibili sia operazioni esenti** (inquadrabili nell'ambito di un medesimo codice di classificazione ATECO),
- e si riscontri la **presenza strutturale** di acquisti di beni e servizi **specificamente riferibili** alle diverse tipologie di operazioni attive (rispettivamente, imponibili ed esenti) poste in essere,
- nonché vi sia rispetto ai beni ammortizzabili ed ai servizi utilizzati **promiscuamente**, la possibilità di determinare, sempre con **criteri oggettivi**, l'effettiva quota di utilizzo nell'ambito delle diverse tipologie di operazioni”.

conferma che nell'ambito delle distinte attività di cessione e locazione, possono separarsi, da un lato, le *cessioni di fabbricati abitativi esenti dalle cessioni di altri fabbricati*, e, d'altro lato, le locazioni di fabbricati abitativi esenti dalle locazioni di altri fabbricati.

> è stata ribadita l'impossibilità di effettuare un'ulteriore separazione delle attività **basata esclusivamente sul regime fiscale** applicato alle cessioni o locazioni dei beni immobili classificabili come immobili strumentali

# DETRAZIONE IN DOGANA

---

## ART. 173 della Direttiva 2006/112/CE

*Nella misura in cui i beni e i servizi sono impiegati ai fini di **sue operazioni soggette ad imposta**, il soggetto passivo ha il diritto, nello Stato membro in cui effettua tali operazioni, di detrarre dall'importo dell'imposta di cui è debitore gli importi seguenti:*

*(...) e) l'IVA dovuta o assolta per i **beni importati** in tale Stato membro.*

## ART. 19 del decreto IVA

*è detraibile dall'ammontare dell'imposta relativa alle operazioni effettuate, quello dell'imposta assolta o dovuta dal soggetto passivo o a lui addebitata a titolo di rivalsa in relazione ai **beni ed ai servizi importati** o acquistati **nell'esercizio** dell'impresa, arte o professione.*

## PRINCIPI CORTE UE

il diritto alla detrazione dell'IVA è precluso all'importatore quando questi non dispone dei beni come un proprietario\* e quando i costi di importazione a monte non sono incorporati nel prezzo delle operazioni a valle nell'ambito delle sue attività economiche (Corte UE, Weindel Logistik, 8.10.2020 n. C-621/19).

(\*) Nel caso considerato nella sentenza la società slovacca effettuava importazioni di beni da Paesi extra Ue al fine di ripristinarli e successivamente rispedirli in altri Stati dell'Ue Il soggetto passivo slovacco non risultava proprietario della merce, rimanendo i beni di proprietà di una società svizzera committente della lavorazione eseguita

# DETRAZIONE IN DOGANA – PROPRIETA' MERCE

---

PRINCIPIO DIRITTO  
**13/E/2021**



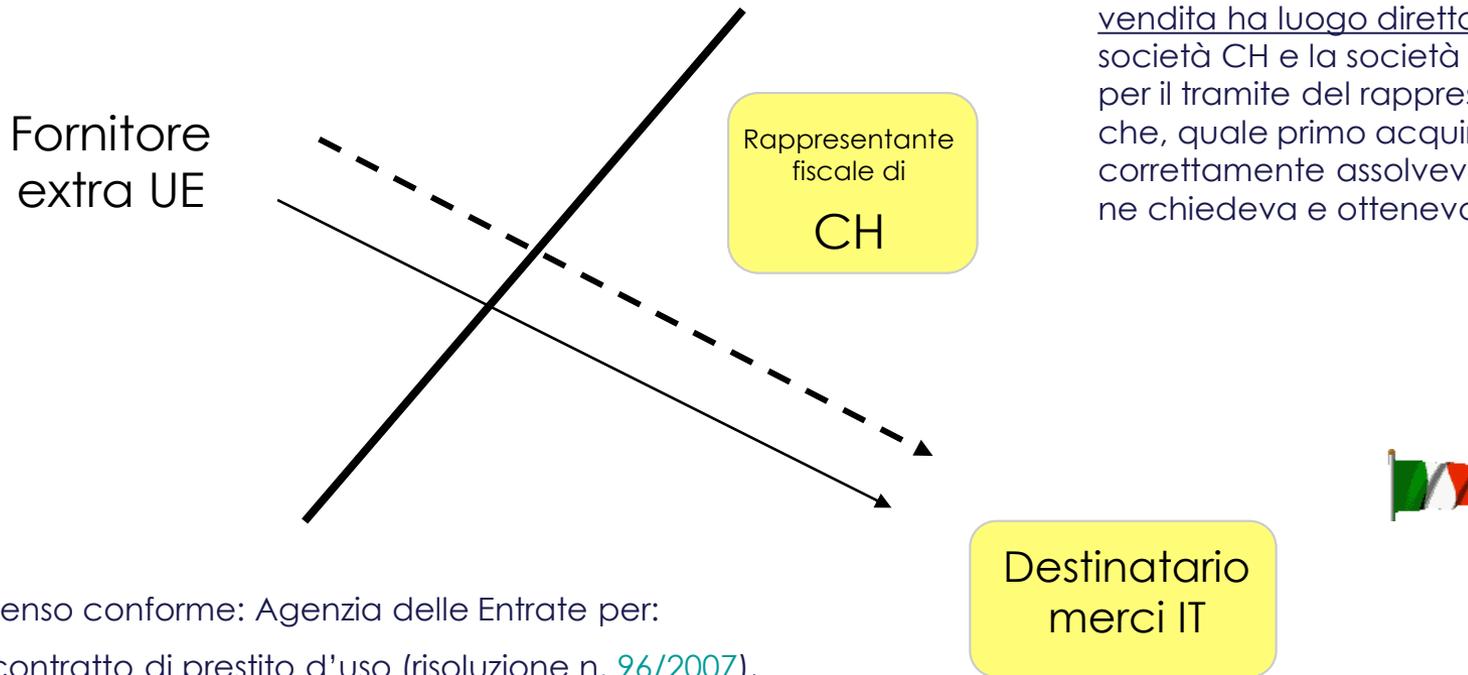
INTERPELLO  
**509/E/2021**

Il diritto alla detrazione dell'IVA assolta in dogana può essere esercitato soltanto **dall'effettivo destinatario** della merce importata. Inoltre, ai fini degli obblighi di registrazione e detrazione d'imposta, le bollette doganali sono soggette alle stesse regole previste per le fatture di acquisto (cfr. circ. Agenzia delle Entrate 17.1.2018 n. 1)

Nei contratti di *call off stock* nonostante non si è ancora verificato il passaggio di proprietà perché "sospeso", al soggetto passivo italiano **futuro acquirente** spetta il **diritto alla detrazione**, previa annotazione della dichiarazione doganale nel registro IVA acquisti.

# DETRAZIONE IN DOGANA – DESTINATARIO MERCE

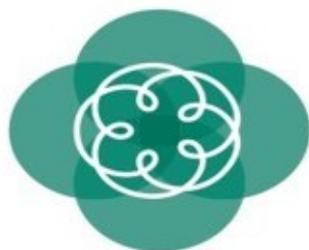
AGENZIA ENTRATE  
INTERPELLO 4/E/2020



agli effetti IVA il debitore dell'imposta è l'acquirente italiano, da cui lo spedizioniere avrebbe dovuto recuperare l'IVA assolta in dogana, posto che la vendita ha luogo direttamente tra la società CH e la società italiana e non più per il tramite del rappresentante fiscale che, quale primo acquirente, correttamente assolveva l'IVA in dogana e ne chiedeva e otteneva il rimborso

In senso conforme: Agenzia delle Entrate per:

- contratto di prestito d'uso (risoluzione n. [96/2007](#)),
- contratto di *consignment stock* (risoluzione n. [346/2008](#)),
- beni importati per successivo noleggio (interpello n. [6/2019](#)).



ORDINE DEI  
DOTTORI COMMERCIALISTI E DEGLI  
ESPERTI CONTABILI

---

M I L A N O

# LA DETRAZIONE IVA NELLA PRASSI DEGLI ACCERTAMENTI

# DETRAZIONE IVA – VIOLAZIONI FORMALI

---

**CORTE UE –  
SENTENZA «ECOTRADE»,  
8.5.2008, C-95/07 e C-96/07**



**CORTE UE –  
SENTENZA «IDDEX», 11.12.2014,  
C-590/13**

PRINCIPIO:

Pur avendo gli Stati membri la “*facoltà di fissare le formalità riguardanti l’esercizio del diritto alla detrazione*”, **l’inosservanza delle citate formalità “da parte del soggetto passivo non può privarlo dal suo diritto alla detrazione”** atteso che “*il principio della neutralità fiscale esige che la detrazione dell’IVA a monte sia accordata se gli obblighi sostanziali sono stati soddisfatti, anche se taluni obblighi formali siano stati omessi dai soggetti passivi*”.

PRINCIPIO:

“*i requisiti sostanziali del diritto a detrazione sono quelli che stabiliscono il fondamento stesso e l’estensione di tale diritto, quali previsti all’art. 17 della Sesta Direttiva (punto 41), mentre i requisiti formali del diritto a detrazione disciplinano le modalità e il controllo dell’esercizio del diritto medesimo nonché il corretto funzionamento del sistema dell’IVA, quali gli obblighi di contabilità, fatturazione e dichiarazione*”.

# DETRAZIONE IVA – VIOLAZIONI FORMALI

---



## CORTE DI CASSAZIONE SS.UU. SENTENZA 17756/2016

### PRINCIPIO:

La neutralità dell'imposizione armonizzata sul valore aggiunto comporta che, pur in mancanza di dichiarazione annuale, l'eccedenza d'imposta (...) sia riconosciuta dal giudice tributario se siano stati rispettati dal contribuente tutti i **requisiti sostanziali** per la detrazione.

Pertanto, in tal caso, il diritto di detrazione non può essere negato nel giudizio d'impugnazione della cartella emessa dal fisco a seguito di controllo formale automatizzato, laddove, pur **non avendo il contribuente presentato la dichiarazione** annuale per il periodo di maturazione, sia dimostrato in concreto - ovvero non controverso - che si tratti di acquisti fatti da un soggetto passivo d'imposta, assoggettati a IVA e finalizzati a operazioni imponibili».

# DETRAZIONE IVA – VIOLAZIONI FORMALI

---



## CASO 1

### **OMESSA PRESENTAZIONE DICHIARAZIONE IVA**

### **CONTESTAZIONE INDEBITA COMPENSAZIONE DI «CREDITO INESISTENTE»**

Dal controllo dei modelli di pagamento unificato F24, acquisiti dal sistema informativo dell'Anagrafe Tributaria nell'anno 2014, risulta l'utilizzo di importi a credito in compensazione ai sensi dell'art. 17 del D.Lgs. del 9 luglio 1997 n. 241.

In particolare, è stato utilizzato un credito Iva riferito all'anno 2014.

Tuttavia i crediti utilizzati in compensazione risultano essere inesistenti poiché per tale periodo di imposta non risulta presentata la dichiarazione modello Unico Società di Capitali - quadro IVA. Pertanto non è stato possibile riscontrare l'esistenza del credito utilizzato in compensazione, stante l'omessa presentazione della dichiarazione ai fini IVA.

Per tale anno di imposta è stata unicamente trasmessa la comunicazione dati Iva.

# DETRAZIONE IVA – VIOLAZIONI FORMALI

---



## CASO 2

OMESSA PRESENTAZIONE **DICHIARAZIONE IVA**

**DINIEGO RIMBORSO** A RF DI SOGGETTO NON RESIDENTE

Gentile contribuente,

in riferimento alla Sua richiesta di rimborso Iva annuale relativa all'anno d'imposta 2019, presentata il 09-07-2020, per un importo complessivo di 779.613,00 euro, richiesto in liquidazione all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, Le comunico che l'istruttoria finalizzata a verificare il Suo diritto al rimborso è conclusa.

A seguito di tale attività, dispongo il **diniego** della richiesta di rimborso per 655.952,00 euro, per i seguenti motivi:

- Presentazione tardiva della dichiarazione IVA oltre i 90 giorni ai sensi dell'articolo 2 del decreto del Presidente della Repubblica 22 luglio 1998, n. 322.

Note: L'IMPORTO OGGETTO DI DINIEGO RISULTA MATURATO NEGLI ANNI D'IMPOSTA 2017 E 2018 PER I QUALI LE DICHIARAZIONI IVA RISULTANO OMESSE..

# DETRAZIONE IVA – VIOLAZIONI FORMALI

---



## CASO 3

### OMESSA APPOSIZIONE **VISTO DI CONFORMITA'**

### INDEBITA COMPENSAZIONE - LIQUIDAZIONE **IVA DI GRUPPO**

Questo atto, in base alle motivazioni contenute nelle pagine seguenti, riguarda:

- Credito di imposta indebitamente utilizzato in compensazione ai sensi dell'art. 17 del d.lgs. 241 del 9 luglio 1997

Con il presente atto, emesso ai sensi dell'art. 1, comma 421, della legge n. 311 del 30 dicembre 2004, si procede ai sensi dell'art. 27, commi da 16 a 20 del decreto legge n. 185 del 29 novembre 2008, convertito dalla legge n. 2 del 28 gennaio 2009 e successive modificazioni, in relazione al credito di imposta indebitamente utilizzato nell'anno 2014, per il complessivo importo determinato nel prospetto A), è irrogata la sanzione connessa alla violazione, come indicato nel medesimo prospetto B).

Dalla dichiarazione modello IVA 2015 periodo d'imposta 2014, risulta al rigo VS1 col.7, un'eccedenza di credito IVA compensato (indicato nel quadro VK24) pari ad € 1.758.771,00 per il periodo d'imposta 2014, ma alla col. 8 non è stato richiesto l'esonero dalla garanzia e sulla dichiarazione **non è presente né visto di conformità** (art. 35, comma 1 del D.lgs. 241/1997), né la sottoscrizione della dichiarazione dell'organo incaricato ad effettuare il controllo contabile (art. 10, comma 7, 1° e 2° periodo, D.L. n. 78/2009 convertito dalla L. n. 102/2009) La dichiarazione sostitutiva di notorietà (D.P.R. n. 445/2000) attestante le condizioni previste dall'articolo 38-bis, comma 3, lettere a), b) e c), è stata presentata presso l'agente della riscossione il 22/09/2015 per il periodo d'imposta 2014.

# DETRAZIONE IVA – VIOLAZIONI FORMALI

---



## CASO 4

### **OMESSA ANNOTAZIONE ACQUISTI INTRA NEL REGISTRO IVA ACQUISTI DINIEGO PARZIALE DI RIMBORSO IVA**

Infine dai registri iva “Vendite Reverse Acquisti UE 41”, risultano, annotate operazioni denominate “ Iva acquisti CEE 22% Materiali –Cespiti” per € 373.840,00 più iva al 22% pari a 82.240,80 per il mese di gennaio e per € 69.252,40 più iva al 22% pari a € 15.253,53 per il mese di ottobre, mentre manca l’annotazione nel registro acquisti “Registro acquisti UE PR 41”, per l’esercizio delle detrazioni ai sensi dell’articolo 47 del D.L. 331/93 *“Ai fini dell’esercizio del diritto alla detrazione dell’imposta, le fatture sono annotate distintamente anche nel registro di cui all’articolo 25 del predetto decreto”*

Pertanto la mancata annotazione nel registro acquisti “Registro acquisti UE PR 41” comporta l’indetraibilità dell’Iva per l’ammontare di € 97.480,47.

DISPONE

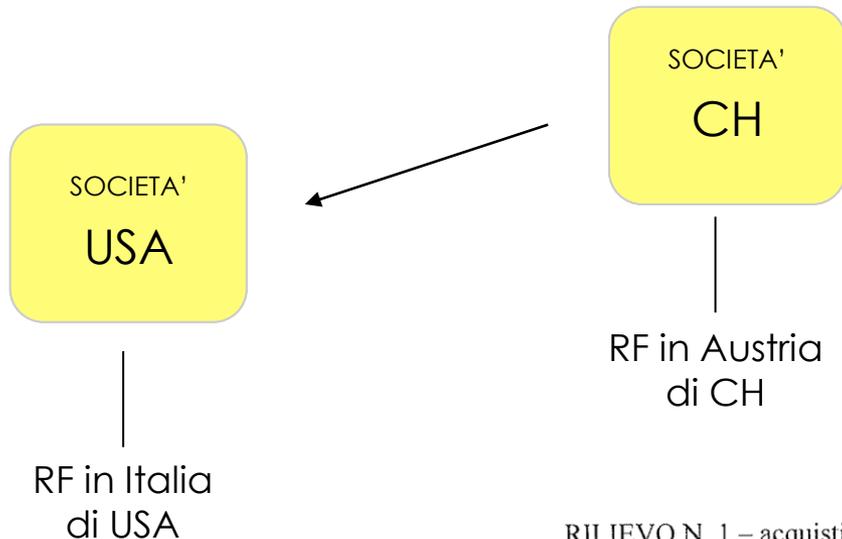
per quanto motivato, provvedimento di diniego parziale del rimborso dell’imposta limitatamente all’ammontare di € 176.996,81, ai sensi e per gli effetti dell’art. 1 co. 1 del d.p.r. n. 100/1998, in relazione agli artt. 19 e 25 del d.p.r. n. 633/72, con autorizzazione alla detrazione limitatamente all’importo di € 24.073,30, corrispondente all’imposta relativa alle fatture ricevute nel 2021.

# DETRAZIONE IVA – VIOLAZIONI FORMALI



CASO 5

OMESSA (PRESUNTA) DICHIARAZIONE **ACQUISTI INTRA**  
DISCONOSCIMENTO DIRITTO **DETRAZIONE IVA**



Società CH addebita servizi di co-marketing a USA inserendo erroneamente partita IVA IT italiana del cliente USA nelle fatture emesse dalla sua partita Iva aperta in Austria come se fossero cessioni di beni ceduti al RF nominato in Italia dal cliente USA

## RILIEVO N. 1 – acquisti intracomunitari non inseriti in dichiarazione

Dalle informazioni desunte dal sistema informativo dell'Anagrafe Tributaria risulta che la società ha effettuato, nell'anno 2009, acquisti intracomunitari di importo rilevante non inseriti nella dichiarazione presentata ai fini Iva.

In particolare, dall'applicativo *Index (International Data Exchange)* del sistema *Vies*, risultano i seguenti modelli *Intrastat* presentati dai fornitori europei della società:

# DETRAZIONE IVA - INERENZA E AFFERENZA – SPESE MLBO

---



## CORTE DI GIUSTIZIA UE – SENTENZA 17.10.2018 - CAUSA C-249/17

### FATTI DI CAUSA:

*Nel 2006 la compagnia aerea **RYANAIR** lanciava un'OPA sulla totalità delle azioni di un'altra compagnia aerea (TARGET). In tale occasione, essa sosteneva spese inerenti alle prestazioni di servizi di consulenza e ad altri servizi relativi all'acquisizione prevista. Tuttavia, tale operazione non poteva essere pienamente realizzata per motivi riguardanti il rispetto del diritto della concorrenza.*

*La Ryanair chiedeva la detrazione dell'IVA assolta a monte relativa a dette spese, facendo valere che, dopo aver assunto il controllo della società obiettivo, essa aveva l'intenzione di intervenire nella gestione di quest'ultima fornendole prestazioni di servizi di gestione assoggettate all'IVA.*

### PRINCIPIO:

Spetta il diritto di detrarre integralmente l'IVA assolta a monte relativa alle spese inerenti a prestazioni di servizi di consulenza sostenute nell'ambito di un'operazione straordinaria, **quand'anche risulti che tale attività economica non è stata realizzata**, purché tali spese siano motivate esclusivamente dall'attività economica prevista.



## CASO - ACCERTAMENTO - INDEBITA DETRAZIONE IVA - SPESE SOSTENUTE PER **OPERAZIONE MLBO**

Al riguardo la normativa interna risulta essere in linea con il consolidato orientamento della giurisprudenza comunitaria, la quale ritiene che non assume la qualità di soggetto passivo IVA, ai sensi dell'art. 9 della Direttiva n. 2006/112/CE, né il diritto alla detrazione, ai sensi dell'art. 168 della stessa Direttiva n. 2006/112/CE, una società il cui unico oggetto consista nell'acquisizione di partecipazioni in altre società, senza interferire nella gestione di queste ultime.

Infatti, la mera acquisizione e la mera detenzione di quote sociali non costituiscono, di per sé, un'attività economica ai fini IVA.

Ancora, con la circolare n. 6/E del 2016, nel richiamare la consolidata giurisprudenza unionale in materia, è stato chiarito che quando si è in presenza di una società la cui attività consiste nella mera detenzione di partecipazioni, senza interferire nella gestione delle controllate, non può essere riconosciuto il diritto alla detrazione dell'IVA gravante sulle c.d. *other fees*. La circolare in commento, continua affermando che *"(...) a diverse conclusioni, circa la detraibilità dell'IVA addebitata si potrebbe giungere, ovviamente, nel caso in cui la società veicolo non rivesta un ruolo di mero detentore di partecipazioni, svolgendo un'attività commerciale (...)"*.

Alla luce di quanto esposto, quindi, ove ci si trovi in presenza di una situazione in cui la società veicolo svolga quale attività la sola detenzione di partecipazioni, senza interferire in alcun modo nella gestione delle società controllate, l'Ufficio ritiene che non possa essere riconosciuto il diritto alla detrazione dell'IVA.



Ciò premesso, non essendo concretamente ravvisabile nel contesto in esame la sussistenza delle condizioni sottese alla detraibilità dell'imposta sopra richiamate, ne consegue che la Parte ha indebitamente detratto, in sede di dichiarazione annuale presentata per l'anno d'imposta 2016, l'imposta sul valore aggiunto, pari a complessivi euro 330.600,00 (pari al 22% di euro 1.502.728,00) afferente ad operazioni passive riconducibili all'operazione di fusione sopra descritta.

Per quanto sopra esposto,

QUEST'UFFICIO,

rettifica il quadro VF13 della dichiarazione Modello IVA 2017 accertando una maggiore imposta dovuta ai sensi dell'art. 54, comma 4, del d.P.R. 26 ottobre 1972, n. 633, pari ad euro 330.600,00.

# DETRAZIONE IVA - INERENZA E AFFERENZA – SPESE MLBO

H1 costituisce sub holding SUB1 e SUB 2.

- SUB1 e SUB2 (codice ATECO holding) acquistano rispettivamente 100% delle operative O4 e O5 (con operazione di indebitamento verso terzi).

- SUB1 e SUB2 sostengono entrambi TCs1 e TCs2 per cui è stata detratta l'Iva.

SUB1 e SUB2 non hanno struttura, sono state costituite per il solo fine di **compiere l'operazione di acquisto delle operative O4 e O5 e poi fondersi nelle stesse**, secondo lo schema tipico delle operazioni di MLBO.

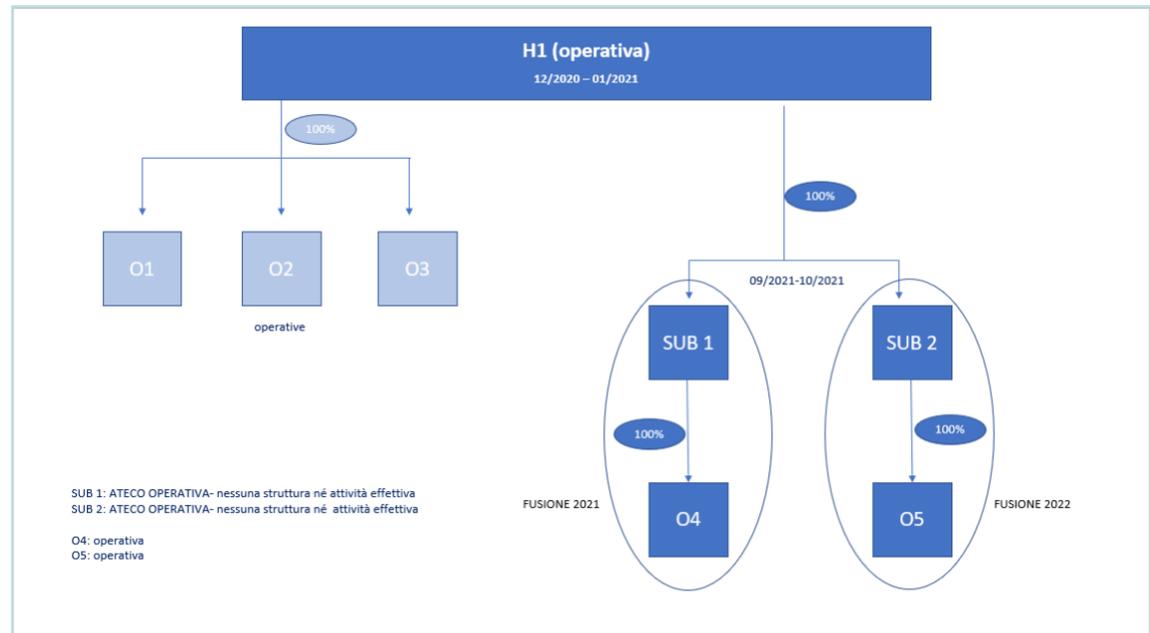
Nel 2021 non hanno emesso fatture verso O4 e O5.

Inoltre:

- A dicembre 2021 SUB2 si è fusa in O5 (fusione inversa)

- Nel 2022 SUB1 si fonderà in O4.

- La struttura finale sarà che H1 deterrà direttamente O1, O2, O3, O4 e O5.



## PRASSI AGENZIA DELLE ENTRATE – «HOLDING STATICHE»



Con la **Circolare 6 del 30.03.2016**, l'agenzia delle entrate ha assunto una posizione nettamente restrittiva in relazione alla legittimità della detrazione dell'IVA sui costi sostenuti per operazione di MLBO, sul presupposto il diritto alla detrazione è subordinato all' "ingerenza" o "interferenza" nella gestione delle società controllate attraverso il compimento di operazioni rilevanti ai fini IVA (es. prestazione di servizi amministrativi, finanziari, commerciali e tecnici verso le società consociate).

Nella risposta ad istanza di **consulenza giuridica n. 17 del 20.06.2019**, l'Ade ha ribadito quanto espresso nella Circolare 6/2016 sulla base del reiterato concetto di inesistenza di prestazioni di servizi resi a valle sufficienti a configurare un'interferenza diretta o indiretta da parte della SPV.

Infine, nella più recente risposta **all'interpello n. 758 del 3.11.2021**, l'Agenzia ha reso parere favorevole alla detrazione dell'IVA da parte della holding operativa istante, ma sempre sulla base del medesimo presupposto, ovvero in quanto ha sussistenti servizi imponibili prestati a valle.

# DETRAZIONE IVA - INERENZA E AFFERENZA – SPESE MLBO

Nel caso in esame, **SUB1** e **SUB2** non sono state costituite per svolgere e non hanno svolto attività tipica della holding (cd "statica") ossia "la detenzione delle partecipazioni costituenti immobilizzazioni, al fine di percepire dividendi, interessi", limitandosi ad acquisire temporaneamente la detenzione di partecipazioni, quale passaggio **funzionale alla realizzazione della riorganizzazione dell'assetto societario** che si è concluso o concluderà con la fusione di SUB1 e SUB2 nelle target società operative O4 e O5 consentendo la continuazione dell'attività d'impresa.

## GIURISPRUDENZA - SPESE PROPEDEUTICHE

E' legittima la detrazione IVA relativa alle spese propedeutiche e funzionali all'esercizio dell'attività di impresa, anche se sostenute molto prima che l'attività di impresa sia iniziata e persino nei casi in cui questa attività non si sia potuta realizzare per cause di forza maggiore. Questa giurisprudenza ritiene che non si debba considerare una fase transitoria, ma si debba avere riguardo alla attività svolta "a regime", a cui sono finalizzati i costi.



Corte di Giustizia UE, sentenza del 17.10.2018, C-249/17, caso RYANAIR e giurisprudenza ivi citata



Corte di Cassazione sentenze del 16.7.2020, n. 15239; del 24.9.2019 n. 23694; del 3.10.2018 n. 23994 e del 4.12.2013 n. 27198



circolare 328/E/1997:

il diritto alla detrazione sorge e può essere esercitato fin dall'acquisizione dei beni e servizi, senza che il contribuente debba attendere l'effettiva utilizzazione dei beni e dei servizi nella propria attività per stabilire se gli compete e possa o meno esercitare tale diritto, essendo a tal fine sufficiente che i beni e servizi siano "afferenti", ovvero destinati, ad essere utilizzati in operazioni che danno diritto a detrazione.

"Così, ad esempio, deve ritenersi detraibile l'imposta su consulenze tese ad attuare una riorganizzazione dell'assetto societario o a pervenire ad una transazione, ad ottenere un risarcimento danni afferenti beni o attività dell'impresa, come pure l'imposta relativa a beni dati in comodato a clienti sempre che naturalmente il tutto si inquadri nell'ordinaria attività dell'impresa volta a porre in essere operazioni che danno diritto a detrazione

# DETRAZIONE IVA - TERMINE - POSSESSO FATTURA

---

## CORTE UE – SENTENZA 29.4.2004 - C-152/02



## CORTE UE – SENTENZA 21.3.2018 - C-533/16

Con la sentenza **Terra Baubedarf-Handel** del **29.4.2004, C-152/02**, la Corte di Giustizia UE ha affermato che il diritto alla detrazione

*"deve essere esercitato con riguardo al periodo di imposta nel corso del quale ricorrono i due requisiti prescritti (...) vale a dire che la cessione dei beni o la prestazione dei servizi abbia avuto luogo e che il soggetto d'imposta sia in possesso della fattura o del documento che possa considerarsi equivalente secondo i criteri fissati dallo Stato membro interessato".*

Tale orientamento trova conferma nella sentenza **Volkswagen AG** del **21.3.2018, C-533/16**, con la quale la Corte UE ribadisce che

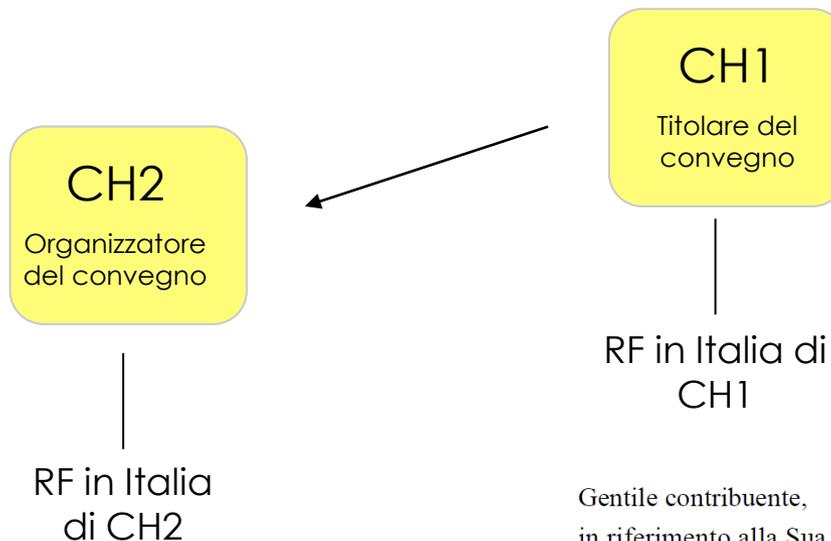
sebbene in forza dell'articolo 167 della direttiva 2006/112 il diritto a detrazione dell'IVA sorga alla data in cui l'imposta diviene esigibile, in linea di principio, l'esercizio di tale diritto è possibile, ai sensi dell'articolo 178 di tale direttiva, solo a partire dal momento in cui il soggetto passivo è in possesso di una fattura (cfr., in tal senso, sentenza del 15 settembre 2016, C-518/14, punto 35 e giurisprudenza ivi citata).

# DETRAZIONE IVA - TERMINE - POSSESSO FATTURA



## CASO

### DINIEGO RIMBORSO IVA PER DECORRENZA TERMINI DETRAZIONE



Società CH1 nomina un RF in Italia a fine 2019 regolarizzare omessa dichiarazione di compensi riscossi per l'organizzazione di un convegno. I compensi vengono addebitati a CH2 che chiede il rimborso IVA per il quale l'Ade emette provvedimento di diniego

Gentile contribuente,

in riferimento alla Sua richiesta di rimborso Iva annuale relativa all'anno d'imposta 2019, presentata il 27-02-2020, per un importo complessivo di 1.380.979,00 euro, di cui 700.000,00 euro chiesti in erogazione all'agente della riscossione tramite procedura semplificata e 680.979,00 euro chiesti in liquidazione all'Ufficio dell'Agenzia delle Entrate, Le comunico che l'istruttoria finalizzata a verificare il Suo diritto al rimborso è conclusa.

A seguito di tale attività, dispongo il **diniego** della richiesta di rimborso per 1.380.979,00 euro, per i seguenti motivi:

# DETRAZIONE IVA INDEBITA

---



## GIURISPRUDENZA UE VS NORMA NAZIONALE

secondo la consolidata giurisprudenza della Corte di Giustizia della UE\*, l'esercizio del diritto di detrazione è circoscritto alle imposte corrispondenti ad **un'operazione soggetta all'IVA** e versate in quanto dovute

In particolare, il diritto di portare in detrazione l'IVA esposta in fattura presuppone l'effettiva realizzazione di un'operazione imponibile. L'esercizio della detrazione non si estende all'IVA dovuta per il solo fatto e nella misura in cui essa sia stata indicata in fattura

(\*) Corte di Giustizia UE, sentenza 13.12.1989, C-342/87, Genius Holding; sentenza 19.9.2000, C-454/98, Schmeink &, Cofreth AG &, Co. KG; sentenza 6.11.2003, C-78/02, C-79/02 e C-80/02, Karageorgou e a; sentenza 15.3.2007, C-35/05, Reemtsma Cigarettenfabriken; sentenza 31.11.2013, C-643/11, LVK-56 EOOD; sentenza 15.3.2007; sentenza 26.5.2005, C-536/03, Antonio Jorge; sentenza 13.12.1989

L'Art. 6, comma 6, secondo periodo, del decreto legislativo 471/97, introdotto dalla L. 205/2017 dispone che

*"in caso di applicazione **dell'imposta in misura superiore a quella effettiva**, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, fermo restando il diritto del cessionario o committente alla detrazione*

...

nei casi in cui il diritto al rimborso dell'IVA sia impossibile o eccessivamente oneroso, in ossequio al principio di **effettività** e neutralità, la Corte di Giustizia UE\* ha richiesto agli Stati membri di prevedere gli strumenti necessari per consentire a tale destinatario di recuperare l'imposta indebitamente fatturata

(\*) Corte di Giustizia UE, sentenza del 2 luglio 2020, Terracult, C-835/18 punto 29, sentenza 11 aprile 2013, Rusedespred C-138/12, EU:C:2013:233, punto 25, sentenza 18 giugno 2009, Stadeco (C-566/07, EU:C:2009:380, punto 40)

# DETRAZIONE IVA INDEBITA

## Art. 30-ter del DPR 633/72: «Restituzione dell'imposta non dovuta»

1. Il soggetto passivo presenta la domanda di restituzione dell'imposta non dovuta, a pena di decadenza, entro il termine di due anni dalla data del versamento della medesima ovvero, se successivo, dal giorno in cui si è verificato il presupposto per la restituzione.
2. Nel caso di applicazione di un'imposta non dovuta ad una cessione di beni o ad una prestazione di servizi, accertata in via definitiva dall'Amministrazione finanziaria, la domanda di restituzione può essere presentata dal cedente o prestatore entro il termine di due anni dall'avvenuta restituzione al cessionario o committente dell'importo pagato a titolo di rivalsa.
3. La restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale.

## Art. 6, comma 6 del D. lgs. 471/97 - sanzioni

6. Chi computa illegittimamente in detrazione l'imposta assolta, dovuta o addebitatagli in via di rivalsa, è punito con la sanzione amministrativa pari al novanta per cento dell'ammontare della detrazione compiuta. In caso di applicazione dell'imposta in **misura superiore a quella effettiva**, erroneamente assolta dal cedente o prestatore, FERMO RESTANDO IL DIRITTO DEL CESSIONARIO O COMMITTENTE ALLA DETRAZIONE ai sensi degli articoli 19 e seguenti del decreto del Presidente della Repubblica 26 ottobre 1972, n. 633, l'anzidetto cessionario o committente è punito con la sanzione amministrativa compresa fra 250 euro e 10.000 euro. La restituzione dell'imposta è esclusa qualora il versamento sia avvenuto in un contesto di frode fiscale.

### Osservazioni:

- La norma si riferisce testualmente all'imposta applicata in misura superiore a quella effettiva – estensione ai casi delle operazioni esenti, non imponibili o non soggette
- Applicazione favor rei

# DETRAZIONE IVA INDEBITA



«in caso di applicazione **dell'imposta in misura superiore a quella effettiva**, erroneamente assolta dal cedente o prestatore» ...

**Cass. 24289/2020:**

La norma «trova applicazione solo in relazione alle operazioni imponibili, allorquando sia stata corrisposta l'IVA in base ad un'aliquota superiore a quella effettivamente dovuta e non anche con riferimento alle ipotesi - una delle quali ricorrente nella fattispecie - di operazioni non imponibili»

Conforme: **Cass. 5012/2022**

**Cass. 10439/2021:**

L'importo dell'imposta detraibile è limitata a quella effettivamente dovuta in ragione della natura e delle caratteristiche dell'operazione posta in essere e non a quella complessivamente fatturata.



l'espressione "in misura superiore a quella effettiva" dovrebbe essere intesa nel senso di comprendere **tutte le ipotesi in cui l'IVA sia stata indebitamente applicata**, comprese le operazioni escluse, non imponibili o esenti da IVA

Ratio:

- illegittima **discriminazione** di situazioni sostanzialmente identiche
- violazione del principio di **neutralità** ed **effettività**
- sul piano sanzionatorio violazione del principi di **proporzionalità**



**Corte UE, sentenza del 15.4.2021 (causa C-935/19) GRUPA WARZYWNA SP. Z O.O.**

non è conforme al diritto UE una sanzione pari al 20% dell'imposta detratta per un'operazione che avrebbe dovuto essere fatturata in esenzione, sul presupposto che non è legittimo un sistema sanzionatorio automatico che si applichi indifferentemente a chi incorre in un errore e a chi partecipa a una frode

# TRATTAMENTO IVA DISACCO PERSONALE

---

## CORTE DI GIUSTIZIA 11.3.2020 N. C-94/19 – SAN DOMENICO VETRARIA

Una prestazione di servizi configura un'operazione imponibile quando tra il prestatore e il beneficiario intercorra un rapporto giuridico nell'ambito del quale avvenga uno scambio di reciproche prestazioni e il compenso ricevuto dal prestatore costituisca il controvalore effettivo del servizio prestato al beneficiario.

Ciò si verifica quando sussiste un nesso diretto tra il servizio reso e il corrispettivo ricevuto.

(v., in tal senso, sentenze del 22 giugno 2016, Český rozhlas, punti 21 e 22 nonché giurisprudenza ivi citata; del 22 novembre 2018, MEO -Serviços de Comunicações e Multimédia, C-295/17, punto 39, nonché del 3 luglio 2019, UniCredit Leasing, C-242/18, punto 69).



### PRINCIPIO DI DIRITTO

*L'articolo 2, punto 1, della sesta direttiva 77/388/CEE (...) deve essere interpretato nel senso che esso **osta** a una legislazione nazionale in base alla quale **non sono ritenuti rilevanti** ai fini dell'imposta sul valore aggiunto i prestiti o i distacchi di personale di una controllante presso la sua controllata, a fronte dei quali è versato solo il rimborso del relativo costo, a patto che gli importi versati dalla controllata a favore della società controllante, da un lato, e tali prestiti o distacchi, dall'altro, **si condizionino reciprocamente**.*

In senso conforme, Corte di Cassazione

- Sentenze del 2.3.2021, nn. 5601, 5602, 5609 e 5615
- Sentenza del 19.7.2021, n. 20589

# TRATTAMENTO IVA DISACCO PERSONALE – EFFETTI

---



l'applicazione da parte del giudice nazionale di una Direttiva è circoscritta ai soli **rapporti "verticali"**, ossia a quelle fattispecie in cui il singolo pretenda nei confronti dello Stato membro l'applicazione di un regime di maggior favore riconosciuto dall'ordinamento dell'Unione. Il medesimo effetto diretto **non opera** «al contrario» nelle ipotesi in cui sia lo Stato a voler applicare la disciplina UE, disapplicando quella interna incompatibile con la prima.

- La Direttiva non può far nascere obblighi in capo ai singoli; una sua disposizione non può essere invocata a danno dei cittadini dinanzi al giudice nazionale

(CGUE, 8.10.1987, C-80/86, Kolpinghuis Nijmegen; Id., 26.9.1996, C-168/95, Arcaro; Id., 29.4.2004, C-102/02, Beuttenmüller ; Id., 30.3.2006, C-184/04, Uudenkaupungin Kaupunki)

➤ dovendosi ritenere la norma interna incompatibile con la disciplina comunitaria, l'Agenzia delle entrate non potrebbe invocare l'applicazione della Direttiva e richiedere al contribuente l'imposta non versata sui distacchi di personale.

(Cfr. Circolare ASSONIME 8/2020)

assonime

Associazione fra le società  
italiane per azioni

# DETRAZIONE SPESE NON CONGRUE O NON «UTILI»

---

## CORTE DI GIUSTIZIA UE - SENTENZA 25.11.2021 CAUSA C-334/20

### FATTI DI CAUSA:

La AMPER METAL è una società ungherese attiva nel settore degli impianti elettrici. Nel corso del 2014, la AMPER METAL ha concluso con la società SZIGET-REKLÁM KFT un contratto avente ad oggetto la fornitura di **servizi pubblicitari** consistenti nell'apportare adesivi pubblicitari recanti l'insegna della AMPER METAL su automobili in occasione di un campionato di corsa automobilistico in Ungheria.

A seguito di un controllo delle dichiarazioni IVA, l'amministrazione finanziaria ungherese ha negato la detrazione. A sostegno della sua decisione, l'amministrazione finanziaria ha prodotto pareri di periti in materia fiscale e pubblicitaria. Secondo questi ultimi, i servizi pubblicitari

- erano **troppo costosi** e
- **non** sarebbero **stati proficui**, considerando la tipologia della clientela della AMPER METAL (cartiere, laminatoi e impianti industriali), le cui decisioni commerciali non potevano essere influenzate da adesivi figuranti su automobili da corsa.



### PRINCIPIO:

E' detraibile l'IVA relativa a servizi pubblicitari (tra soggetti indipendenti), anche se:

- Tali costi sono **ritenuti "eccessivi"** dall'Amministrazione finanziaria;
- **non** hanno comportato un **aumento del fatturato** del soggetto passivo.

Il diritto alla detrazione è riconosciuto, infatti, a condizione che le operazioni acquistate siano destinate all'effettuazione di operazioni imponibili e che vi sia un *"nesso diretto ed immediato"* con una o più delle operazioni attive o con *l'insieme dell'attività esercitata dal soggetto passivo*.

# CASSAZIONE: COSTI «SPROPORZIONATI»

---



## Ordinanza 26.01.2022 n. 2237

In tema di IVA, non è consentito all' Agenzia delle entrate di rideterminare il valore delle prestazioni e dei servizi acquistati dall' imprenditore escludendo il diritto alla detrazione, salvo che dimostri l' anti **economicità manifesta** e **macroscopica** dell' operazione, tale da assumere rilievo indiziario di **non verità** della fattura o di **non inerenza** della destinazione del bene o servizio all' utilizzo per operazioni assoggettate ad IVA

In senso conforme: sentenza 31.5.2019, n. 14941 – Sentenza 17.7.2018 n. 18094 – Sentenza 30.01.2018 n. 2240

## Ordinanza 29.10.2021, n. 30718

– sovralfatturazione = inesistenza

«nel caso di specie, come si desume dalla lettura dell' avviso di accertamento, riprodotto per estratto (...) l' Ufficio ha indicato plurimi elementi sintomatici della emissione di **fatture "gonfiate"** costituiti, tra gli altri:

a) dalla **antieconomicità** dei costi risultanti dalle fatture per divulgare la propria immagine attraverso una associazione di pallavolo che partecipava a competizioni sportive dilettantistiche»;



# SERVIZI INFRA GRUPPO

CASO:

CONTESTAZIONE DI COSTI **NON DOCUMENTATI** E **NON INERENTI** (= NON «UTILI»)

Servizi	Rilievo
Management Board	Costi non inerenti
Software Management	Costi non inerenti
Assistance/travel manager	Costi non documentati
License desk EMEA	Costi non documentati
Marketing & Communication	Costi non documentati
ICT operation	Costi non documentati
Group Finance	Costi non documentati
Treasury	Costi non documentati
Controlling	Costi non documentati
Oracle Fees	Costi non documentati
Legal	Costi non documentati

Pertanto, in merito ai servizi di direzione centralizzati, non sussiste alcun beneficio per la società italiana, che è perfettamente in grado di operare anche in assenza di tale servizio.

Per tale ragione sono stati considerati **non inerenti**, in violazione dell'art 109 c. 5 del DPR 917/1986, i seguenti costi, per l'importo complessivo di € 79.967,96:

SERVIZI	IMPORTI
MANAGEMENT BOARD	16.024,58
SOFTWARE	63.943,38
<b>TOTALE</b>	<b>79.967,96</b>

i costi di «Management Board» e di «Software Management» sono stati considerati **non inerenti**

Secondo i verificatori, la società non trae alcun beneficio da tali servizi, essendo "... *perfettamente in grado di operare anche in assenza di tale servizio ...*", essendo dotata di un "... *general manager che si occupa della direzione della società sul mercato locale ed opera in autonomia, anche se per il raggiungimento degli obiettivi del gruppo ...*"

# SERVIZI INFRA GRUPPO

---

## ARGOMENTI



1. Riferimento al corrispettivo concordato contrattualmente come base imponibile IVA
2. opportunità e/o necessità di appartenere a un gruppo multinazionale
3. omogeneità dei criteri applicati in tutte le subsidiary
4. Entità ridotta dei riaddebiti rispetto al totale dei costi/fatturato
5. Assenza di danno per l'erario - IVA

## DOCUMENTAZIONE



- Contratto di «cost sharing»
- documento di TP nazionale e del gruppo
- fatture di riaddebito dei servizi «intercompany»
- descrizione dei servizi addebitati,
- report dei riaddebiti effettuati, con criteri omogenei
- certificazione di società di revisione della casa madre e del bilancio della società IT controllata

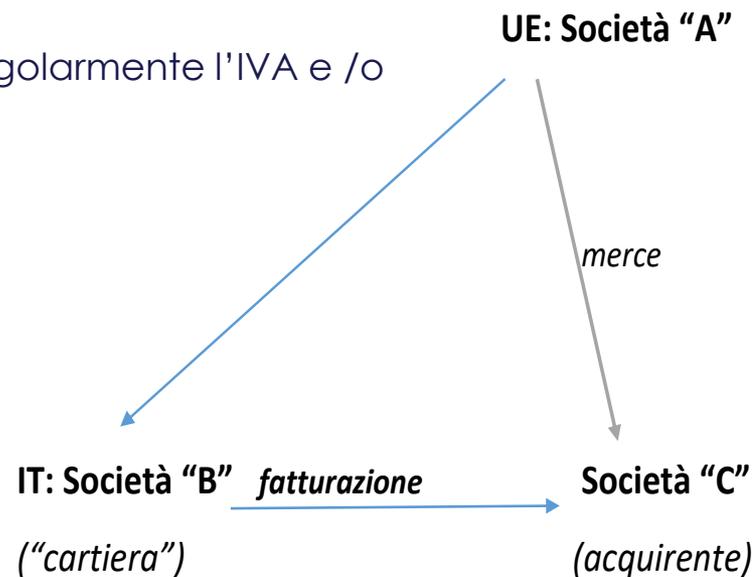


# LE CONTESTAZIONI PER FRODI IVA LE FATTURE SOGGETTIVAMENTE INESISTENTI

# FATTURE SOGGETTIVAMENTE INESISTENTI

---

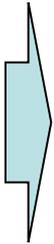
- una società (A) con sede in uno Stato membro, esegue una fornitura di merci intra UE (non imponibile) ad una «società fittizia» (missing trader) (B) con sede in Italia;
- la società (B) «missing trader» effettua una fornitura nazionale (imponibile) ad una terza società (C).
- la «società fittizia» (B) incassa l'IVA sulle vendite fatte a (C), non versa l'imposta e scompare;
- (C) registra le operazioni di acquisto, detraendo regolarmente l'IVA e /o richiedendola a rimborso.
- Tra B e C si può inserire anche un soggetto «filtro»



# FATTURE SOGGETTIVAMENTE INESISTENTI

---

Frequentemente accade che il soggetto «C», cessionario finale sia all'oscuro della frode perpetrata dai fornitori precedenti



Estraneo alla frode

Partecipe della frode (ruolo attivo)

Consapevole della frode

Inconsapevole della frode per colpa (mancata diligenza)

## CONTESTAZIONI PVC/ACCERTAMENTO:

Le “prove” della frode su cui si fonda la contestazione di indebita detrazione dell'IVA possono essere le seguenti:

- a. assenza di strutture operative e commerciali delle società fornitrici;
- b. assenza di personale dipendente;
- c. assenza di struttura amministrativa deputata all'effettuazione degli adempimenti di natura contabile;
- d. omessa presentazione delle dichiarazioni fiscali prescritte;

# FATTURE SOGGETTIVAMENTE INESISTENTI

---

L'UFFICIO NON PUO' LIMITARSI AD AFFERMARE E PROVARE  
CHE I FORNITORI SONO SOCIETA' "CARTIERE",  
MA DEVE PROVARE



L'ELEMENTO **OGGETTIVO**:  
il fornitore reale è diverso da  
quello che risulta dalla  
rappresentazione  
documentale (fatture, DDT,  
eccetera...)



L'ELEMENTO **SOGGETTIVO**:  
Il cessionario committente  
non poteva non sapere  
utilizzando l'ordinaria  
diligenza

# FATTURE SOGGETTIVAMENTE INESISTENTI

---



## GIURISPRUDENZA



Nel caso di operazioni soggettivamente inesistenti, invece, l'onere della prova è a carico dell'Amministrazione finanziaria.

Pertanto, il diritto alla detrazione dell'IVA dev'essere riconosciuto anche nel caso in cui la fattura sia stata emessa da un soggetto inesistente, salvo che l'Amministrazione finanziaria non provi che il soggetto titolare della detrazione "sapeva o avrebbe dovuto sapere" che l'operazione configurava un'evasione di imposta (fra le tante: **Corte di Giustizia UE 22.10.2015** causa **C-277/14**, PPUH)

La Cassazione afferma che l'Agenzia delle entrate è tenuta a provare, anche mediante elementi indiziari e presuntivi, sia l'oggettiva fittizietà del fornitore sia la consapevolezza del destinatario che l'operazione si inseriva in una evasione dell'imposta.

Se questo è provato, sul contribuente grava l'onere di fornire la prova contraria, ossia di dimostrare la propria buona fede diligente secondo criteri di ragionevolezza e proporzionalità in rapporto alle circostanze del caso concreto.

(tra le tante, Cass. **10.11.2020 n. 25106** e Cass. **6.7.2020 n. 13844**).

# FATTURE SOGGETTIVAMENTE INESISTENTI

---

## ELEMENTI E/O DOCUMENTI PER PREVENZIONE E DIFESA

- Omogeneità dei prezzi di acquisto e di vendita (assenza di «alert» e di un indebito vantaggio)
- Raffronto fra i fornitori “sani” e le cartiere, in termini di procedura documentali
- Acquisizione visure CClAA, verifiche VIES e partita IVA ante acquisti
- Esibizione dei certificati Camerali e visure società di «rating»
- Documentazione bancaria (es. bonifici, conti correnti, ...) certifica accreditamenti e pagamenti differiti
- Linearità dell'operato per esistenza di ordinarie relazioni commerciali (e-mail, ordini, note di credito per merce non conforme...)
- Presentazione «spesometro» (diligenza e trasparenza)
- Intervento di soggetti terzi anch'essi ignari della frode (es. documenti di trasporto con evidenza del luogo di partenza della merce)
- Storia dell'impresa: certificati di regolarità contributiva e fiscale
- Condizioni patrimoniali della società e della proprietà (es. intestazione immobili, garanzie personali per finanziamenti, ecc.)

# DETRAZIONE IVA – APPALTI «NON GENUINI»

---

## CONTESTAZIONE SU GENUINITA' DELL'APPALTO

In particolare, l'Ufficio di ... ritiene che le prestazioni svolte da P. sarebbero assimilabili a somministrazione di mero lavoro, in quanto:

- a) **non** sono saltuarie o occasionali, ma sono rese in ogni mese;
- b) sono **rilevate** dalla società committente attraverso il **proprio referente**;
- c) si svolgono all'**interno** dei **locali** della società;
- d) non è stato rilevato un effettivo esercizio dei poteri direttivi nei confronti dei lavoratori da parte della società appaltatrice, ma una "subordinazione" alle **direttive** della società appaltante;
- e) **non** risulta l'assunzione di uno specifico **rischio d'impresa** in capo alle società appaltatrici, ma la semplice assunzione dell'obbligo di eseguire le lavorazioni concordate (cfr. retribuzione ad ore);



## INDEBITA DETRAZIONE IVA

Considerato tutto quanto esposto, ai fini IVA, tale fattispecie è assimilabile:

- ai contratti di fornitura di manodopera, **fuori campo IVA** (Ris. 346/E del 5/11/2002; 384 del 13/12/2002; Cass. 19129 del 7/09/2010), o a un contratto di somministrazione "improprio", il cui trattamento fiscale risulta disciplinato dall'art. 26 bis, L. 24 giugno 1997, n. 196 (lavoro interinale).
- prestazioni «**giuridicamente inesistenti**» -> rilevanti anche penalmente

## APPALTI «LABOUR INTENSIVE»

L'art. 17-bis, D.Lgs. n. 241/1997, introdotto dal decreto fiscale 2020, ha previsto alcuni specifici adempimenti a carico dei committenti di opere o servizi che affidano il compimento di una o più opere o di uno o più servizi a un'impresa, "tramite contratti di appalto, subappalto, affidamento a soggetti consorziati o rapporti negoziali comunque denominati caratterizzati da **prevalente utilizzo di manodopera** presso le **sedi di attività del committente** con l'utilizzo di **beni strumentali** di proprietà di quest'ultimo o ad esso riconducibili in qualunque forma".

# APPALTI «NON GENUINI» – OPERAZIONI GIURIDICAMENTE INESISTENTI

---

Quanto poi alle considerazioni sulla circostanza per cui le operazioni siano state realmente svolte, si rappresenta che nel caso di specie, considerato che le prestazioni fatturate sono relative a prestazioni di appalto, che in realtà sono diverse da quelle realmente poste in essere e cioè somministrazione di manodopera, le stesse sono qualificabili come operazioni giuridicamente inesistenti, realizzandosi una difformità tra quanto rappresentato in fattura e la realtà economica (**Cass. Pen. 25812/2013**).

*Di qui la contestazione a carico dell'indagata del reato di cui all'art. 2 del DLgs. n. 74 del 2000, assumendosi che le fatture, pur se relative a operazioni economiche di fatto eseguite, dovevano tuttavia considerarsi relative a operazioni giuridicamente inesistenti, in quanto la Beta aveva utilizzato, nei rapporti con tutte le molteplici società committenti, dunque anche con le due società amministrate da R.C., il medesimo schema contrattuale standard senza assumere su di sé alcun rischio di impresa e pattuendo un corrispettivo calibrato esclusivamente sul costo della manodopera, maggiorato soltanto del mark-up (apertura pratica, utilizzo software ecc.), senza dunque remunerare in alcun modo l'assunzione del rischio di impresa e della correlativa organizzazione, elementi questi essenziali di ogni contratto di appalto.*

**Cass. pen. 6.9.2021 n. 32877**



# RESPONSABILITÀ IVA IN DOGANA

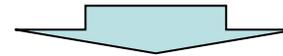
# RAPPRESENTANZA DIRETTA E INDIRECTA

(Articolo 18 CDU Regolamento UE – 9/10/2013 n. 952/2013)

Chiunque può nominare un rappresentante doganale.

Siffatta rappresentanza può essere:

- diretta, se il rappresentante doganale agisce in nome e per conto di un'altra persona,
- oppure indiretta, se il rappresentante doganale agisce in nome proprio ma per conto di un'altra persona.



Nel caso di **rappresentanza indiretta**, il delegato assume la veste di **dichiarante** e, secondo il Codice doganale dell'Unione Europea, è soggetto passivo dell'obbligazione doganale, in **via solidale** con la persona per conto della quale è stata effettuata la dichiarazione (art. 77 CDU\*).

(\*) 1. Un'obbligazione doganale all'importazione sorge in seguito al vincolo di merci non unionali soggette a dazi all'importazione a uno dei regimi doganali seguenti: a) immissione in libera pratica, compreso il regime dell'uso finale; b) ammissione temporanea con parziale esonero dai dazi all'importazione.

2. L'obbligazione doganale sorge al momento dell'accettazione della dichiarazione in dogana.

3. Il debitore è il dichiarante. In caso di rappresentanza indiretta, è debitrice anche la persona per conto della quale è fatta la dichiarazione in dogana. Quando una dichiarazione in dogana per uno dei regimi di cui al paragrafo 1 è redatta in base a dati che determinano la mancata riscossione totale o parziale dei dazi all'importazione, la persona che ha fornito i dati necessari per la stesura della dichiarazione ed era, o avrebbe dovuto ragionevolmente essere, a conoscenza della loro erroneità è anch'essa debitrice.

# RESPONSABILITÀ OPERATORE DOGANALE

(Corte di Cassazione, sentenza del 12/19/2019, n. 29168)

L'operatore doganale, che agisce come rappresentante indiretto diviene personalmente responsabile dell'obbligazione doganale



Cfr. ad esempio, Cass. sentenza 12/19/2019, N. 29168

**FATTISPECIE:** *omesso versamento di dazi assolti su fatture diverse da quelle originali*

Ratio della corresponsabilità:

«L'art. 201 CDC, nel prevedere esplicitamente la responsabilità del dichiarante - quando operi quale rappresentante indiretto, che, anzi, è il primo obbligato per essere la responsabilità estesa al soggetto per cui agisce - mira, da un lato, a responsabilizzare il soggetto che pone in essere l'attività doganale e, dall'altro, ad ampliare il novero dei debitori dell'obbligazione doganale, sì da assicurarne, con maggiore efficienza, la riscossione; tale ratio, del resto, assiste anche la previsione della responsabilità delle "altre persone" (v. Corte di Giustizia, sentenza 17 novembre 2017, A, in C-522/16)».

Presunzione di rappresentanza indiretta

«In tema di obbligazioni doganali, incombe sul dichiarante che affermi di agire in rappresentanza diretta fornire la prova del suo potere di rappresentanza, nella cui mancanza deve ritenersi che abbia agito quale rappresentante indiretto" (...)

"Quando una dichiarazione in dogana (...) è redatta in base a dati che determinano la mancata riscossione, totale o parziale, dei dazi dovuti per legge, le persone che hanno fornito detti dati necessari alla stesura della dichiarazione, e che erano o avrebbero dovuto ragionevolmente essere a conoscenza della loro erroneità, possono parimenti essere considerate debitori conformemente alle vigenti disposizioni nazionali".

# RAPPRESENTANZA DIRETTA E INDIRECTA

(Corte di Cassazione, sentenza del 30/12/2019, n. 34563)

---



la Corte di Cassazione ha esteso la responsabilità solidale anche nei confronti del RAPPRESENTANTE DIRETTO laddove l'Amministrazione doganale dimostri che l'intermediario sapeva o avrebbe dovuto sapere, stante la sua professionalità, che i dati necessari alla compilazione della dichiarazione doganale non erano corretti.



«Si configura, tuttavia, la responsabilità solidale anche del rappresentante diretto, per violazione degli obblighi professionali su di lui gravanti, qualora l'Amministrazione doganale dimostri che egli stesso abbia fornito dati dai quali **conosceva o avrebbe dovuto conoscere** l'irregolarità, l'incompletezza e la non veridicità ovvero abbia allegato documenti dei quali conosceva o avrebbe dovuto conoscere l'inidoneità o l'invalidità, dati e documenti necessari alla redazione della dichiarazione poi rettificata" (Cass., sez. trib., 30 dicembre 2019, n. 34563).

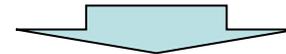
# INDEBITO UTILIZZO PLAFOND

(Corte di Cassazione, Ordinanza del 4.12.2019 n. 31611)

---



Qualora l'**utilizzo del plafond** sia **indebito**, risponde del pagamento dell'IVA all'importazione non solo l'importatore ma anche, in via solidale, il suo **rappresentante indiretto** che abbia presentato la dichiarazione in dogana assumendo la qualità di soggetto responsabile



FATTISPECIE: assenza dei requisiti per il legittimo utilizzo del plafond

*«Come ha già avuto modo di chiarire la Corte\*, del pagamento dell'Iva all'importazione, derivante dall'indebita utilizzazione del plafond (ai sensi dell'art. 8, comma 1, lettera c) e comma 2, DPR n. 633 del 1972), risponde non soltanto l'importatore (autore di una dichiarazione di intento nella specie rivelatasi mendace, con l'affermazione di un inesistente status di esportatore abituale), ma anche - ed in via solidale - il suo rappresentante indiretto, che presenti la dichiarazione in dogana»*

(\*) v. Cass. n. 9455 del 18.4.2018, relativa alla medesima contribuente; v. anche Cass. n. 1142 del 18.1.2018; Cass. n. 19749 del 19.9.2014; Cass. n. 7720 del 27.3.2013; Cass. n. 1574 del 3.2.2012; Cass. n. 3285 del 2.3.2012; Cass. n. 29585 del 29.12.2011).

# DAZIO - IVA IMPORT

(Corte di Giustizia UE, sentenza del 10/7/2019, Causa C-26/2018)

IMMISSIONE IN LIBERA PRATICA

DAZIO

IMMISSIONE IN CONSUMO

IVA



C 305/12 IT Gazzetta ufficiale dell'Unione europea 9.9.2019

Sentenza della Corte (Prima Sezione) del 10 luglio 2019 (domanda di pronuncia pregiudiziale proposta dall'Hessisches Finanzgericht — Germania) — Federal Express Corporation  
Deutsche Niederlassung/Hauptzollamt Frankfurt am Main

(Causa C-26/18) (\*)



«Secondo la giurisprudenza della Corte \*, l'esigibilità dell'IVA può aggiungersi all'obbligazione doganale qualora si possa ritenere, sulla base della condotta illecita da cui è sorta l'obbligazione, che le merci in questione siano entrate nel circuito economico dell'Unione e possano quindi essere state oggetto di consumo»

(\*) sentenze: del 2/6/2016, Eurogate Distribution e DHL Hub Leipzig, C-226/14 e C-228/14, punto 65; nonché del 1/6/2017, Wallenborn Transports, C-571/15, punto 54)

***nel caso di specie, è stato accertato che i beni in questione sono stati trasportati in Grecia, la loro destinazione finale, dove sono stati consumati.***

## Dispositivo

L'articolo 2, paragrafo 1, lettera d), e l'articolo 30 della direttiva 2006/112/CE del Consiglio, del 28 novembre 2006, relativa al sistema comune d'imposta sul valore aggiunto, devono essere interpretati nel senso che, qualora un bene venga introdotto nel territorio dell'Unione europea, non è sufficiente che il bene sia stato oggetto di violazioni della normativa doganale in un determinato Stato membro, da cui sia derivata in tale Stato un'obbligazione doganale all'importazione, per ritenere che il bene sia entrato nel circuito economico dell'Unione nello Stato membro medesimo, qualora sia accertato che lo stesso bene è stato trasportato in un altro Stato membro, la sua destinazione finale, ove è stato consumato, ragion per cui l'imposta sul valore aggiunto all'importazione relativa al bene deve essere pagata solo in detto altro Stato membro.

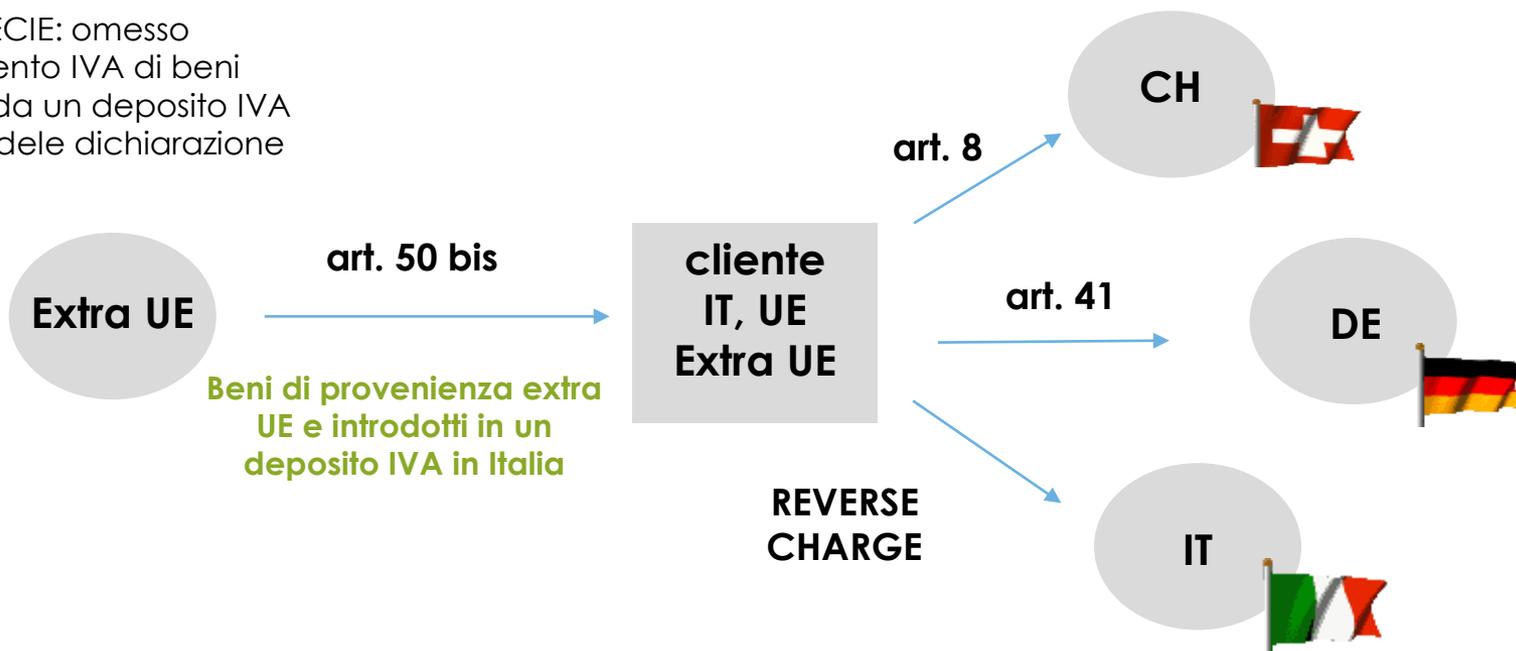
# RESPONSABILITÀ IVA IN DOGANA

(Corte di Cassazione, sentenza del 24/9/2019 n. 23674)



- l'IVA all'importazione è identica all'IVA interna/intra UE - le differenze non sono di carattere sostanziale, ma solamente procedurali (Cfr. Sentenza Corte UE 17/7/2014 - EQUOLAND)
- se generalmente fatto generatore dell'imposta ed esigibilità della stessa sono coincidenti nei due tributi, vi possono essere situazioni, quale quella in esame, in cui ciò non si verifica

FATTISPECIE: omesso versamento IVA di beni estratti da un deposito IVA per infedele dichiarazione



# RESPONSABILITÀ IVA IN DOGANA

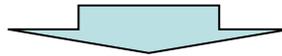
(Corte di Cassazione, sentenza del 24/9/2019 n. 23674)

---



FATTISPECIE: omesso versamento IVA di beni estratti da un deposito IVA per infedele dichiarazione

- 1.5 in caso di coincidenza del presupposto impositivo e di esigibilità dell'IVA all'importazione e del dazio all'importazione, soggetto tenuto all'adempimento delle relative obbligazioni è il dichiarante e, in caso di rappresentanza indiretta, la persona per conto della quale è presentata la dichiarazione, nonché le (eventuali) persone che hanno fornito i dati necessari alla stesura della dichiarazione e che erano o avrebbero dovuto ragionevolmente essere a conoscenza della loro erroneità (cfr. da ultimo Corte UE, 19/10/2017 e Cassazione 26/2/2019 n. 5563).
- 1.6. Qualora, invece, tale presupposto impositivo e di esigibilità non coincida, competente dell'accertamento e della riscossione dell'IVA all'importazione sarà unicamente l'Agenzia delle Entrate (...) (cfr. Cass. ord. 30.10.2017 n. 30358; Cass. 5.8.2016 n. 8659).

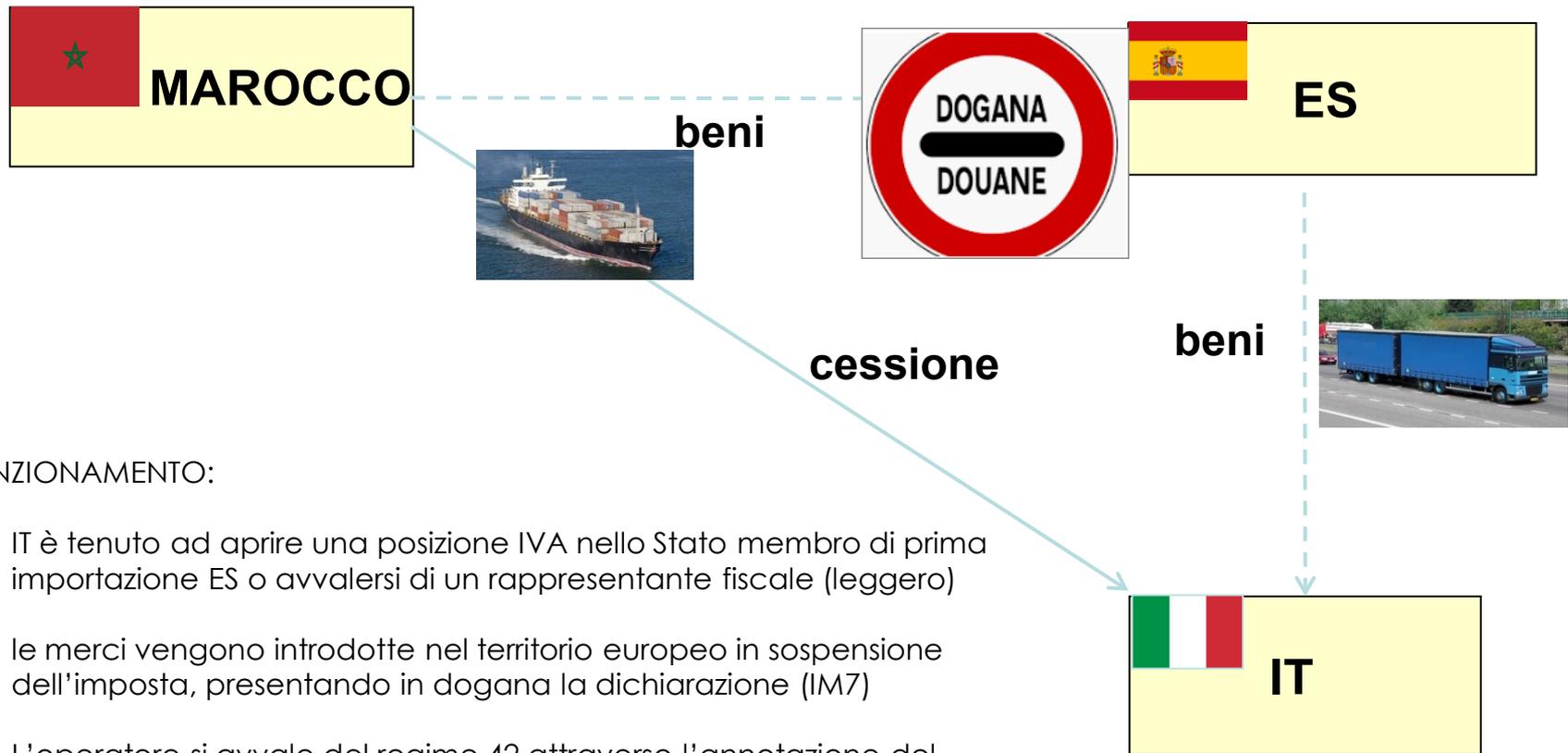


## PRINCIPIO di DIRITTO

**In caso di immissione in libera pratica di beni non comunitari destinati ad essere introdotti in un deposito fiscale, l'autore della dichiarazione doganale non risponde del mancato versamento dell'imposta relativa all'estrazione dei beni**



# IMMISSIONE IN LIBERA PRATICA - REGIME 42



## FUNZIONAMENTO:

- IT è tenuto ad aprire una posizione IVA nello Stato membro di prima importazione ES o avvalersi di un rappresentante fiscale (leggero)
- le merci vengono introdotte nel territorio europeo in sospensione dell'imposta, presentando in dogana la dichiarazione (IM7)
- L'operatore si avvale del regime 42 attraverso l'annotazione del codice "042" nella casella 37 del DAU (Documento amministrativo unico). Ciò consentirà la sospensione del versamento dell'IVA, in quanto "immissione in libera pratica di merci destinate al consumo in altro Stato membro"

# RESPONSABILITÀ IVA IN DOGANA

(Corte di Cassazione, sentenza del 12.11.2019 n. 29195)

---



FATTISPECIE: aliquota IVA del 10% sui pannelli fotovoltaici – solo per cessione nei confronti di soggetti installatori

- la responsabilità del rappresentante indiretto è conseguenza del mancato assolvimento sull'obbligo di vigilanza sull'esattezza delle informazioni contenute nella dichiarazione (cfr. Cassazione, ordinanza, 12/2/2019, n. 4059; ordinanza, 8/2/2019, n. 3739)
- non può imputarsi al rappresentante indiretto alcuna responsabilità per fatti (...) laddove questi vengono a maturarsi successivamente all'introduzione del bene importato nel territorio unionale e siano ascrivibili unicamente alla condotta dell'importatore, senza alcun coinvolgimento del rappresentante indiretto
- si è, dunque, in presenza di una situazione in cui la errata indicazione, nella dichiarazione resa in dogana, della destinazione dei beni importati, rilevante ai fini della individuazione dell'aliquota IVA da applicare, non è imputabile al rappresentante indiretto



**da ciò consegue che il contribuente non può considerarsi responsabile dell'omesso versamento della quota parte dell'imposta non assolta - corrispondente alla differenza tra l'imposta calcolata in misura ordinaria e quella, assolta, calcolata nella misura agevolata del 10% - atteso che la mancata destinazione dei beni importati a quelle attività in relazione alle quali era riconosciuta l'agevolazione fiscale è dipesa esclusivamente dalla condotta successivamente posta in essere dell'importatore, della cui intenzione era**

---

Studio Legale Tributario Confente

Via Larga, 31

20122 Milano

Tel: +39 02 83438031

email: [info@studioconfente.eu](mailto:info@studioconfente.eu)