



DETRAZIONE IVA. INADEMPIMENTO DEGLI OBBLIGHI DOCUMENTALI: VIOLAZIONI FORMALI?

Simone Carunchio

Sommario: 1. Premessa – 2. Il “sistema IVA”, la detrazione e gli obblighi documentali nell’ordinamento eurounionale. – 2.1. L’identificazione del soggetto passivo. – 2.2. La fattura e la fatturazione. – 2.2.1. L’inversione contabile. – 2.3. La contabilità e i “registri IVA”. – 2.4. La dichiarazione annuale. – 2.5. Conclusioni: frode, onere della prova e sanzionabilità della violazione degli obblighi. – 3. Il “sistema IVA”, la detrazione e gli obblighi documentali nell’ordinamento interno: la posizione della dottrina e dell’amministrazione finanziaria. – 3.1. Obblighi documentali e diritto alla detrazione nella giurisprudenza di legittimità. – 3.1.1. La fattura e l’inversione contabile. – 3.1.2. I registri IVA. – 3.1.3. La dichiarazione. – 3.2. Conclusioni: la sanzionabilità delle violazioni degli adempimenti.

1. Premessa

Il diritto alla detrazione, definito dalla Corte di cassazione quale diritto potestativo¹, è la facoltà - rilasciata al contribuente soggetto passivo dell'imposta sul valore aggiunto - sulla quale si basa il meccanismo di funzionamento del tributo oggetto del presente studio. L'IVA è stata concepita, difatti, come un'imposta che non deve gravare sull'operatore economico ma esclusivamente sul consumatore finale. Detto funzionamento è espressione del cosiddetto 'principio di neutralità'.

In contropartita rispetto al riconoscimento di detto diritto in capo al soggetto passivo, sia nella normativa comunitaria sia nella normativa interna italiana, sono stati previsti alcuni obblighi documentali (anche detti cartolari o formali - ma tale ultima locuzione potrebbe ingenerare qualche incomprensione tra gli interpreti, come tra breve si dedurrà meglio).

Detti obblighi documentali - tra cui quello della registrazione del contribuente presso quale 'soggetto passivo IVA', quello della fatturazione (soprattutto in ipotesi di inversione contabile), quello della registrazione delle medesime e, in ultimo, per quanto in questa sede interessa, delle dichiarazioni annuali - assumono diversa natura in merito all'insorgenza e all'esercitabilità del diritto alla detrazione. Difatti alcuni di essi sono indispensabili e sono comunemente definiti quali obblighi sostanziali (per esempio la fatturazione), mentre altri sono 'accessori' e sono normalmente definiti quali obblighi formali (per esempio la dichiarazione annuale), i quali sono diretti, in particolare, a facilitare il controllo e l'accertamento da parte delle autorità finanziarie (in quest'ottica, dunque, essi non possono più essere definiti formali, ma possono essere considerati quali obblighi sostanziali).

Nel prosieguo si tratterà, pertanto, della posizione della giurisprudenza eurounitaria in ordine alla caratterizzazione di ognuno degli obblighi richiamati in relazione al diritto di detrazione e alla sua esercitabilità, nonché in ordine alla posizione interna italiana degli interpreti e degli operatori, la quale sarà comparata alla prima.

¹ Cfr. Corte di cassazione, sentenza n. 14767/2015.

Ulteriore aspetto che sarà trattato, collegato a quelli appena indicati, concerne la sanzionabilità della violazione di detti obblighi documentali. A fronte di una normativa unionale che non prevede alcun impianto sanzionatorio, ma stabilisce la vigenza del principio di proporzionalità delle sanzioni in relazione alla gravità della violazione, si riscontra nella normativa interna un sistema sanzionatorio amministrativo strutturato e puntuale che, talvolta, non sembra rispettare i parametri indicati dalla Corte di giustizia europea in merito all'applicazione del principio appena richiamato. Detti parametri si prefiggono lo scopo dichiarato di non compromettere il diritto a detrazione attraverso la sanzione irrogata. Qualora difatti la misura della sanzione dovesse risultare uguale (o addirittura superiore) all'importo dell'imposta da detrarre, il relativo diritto sarebbe talmente compresso da risultare annullato.

2. Il 'sistema IVA', la detrazione e gli obblighi documentali nell'ordinamento eurounionale

Per apprezzare nella sua interezza l'importanza del diritto a detrazione nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto in ambito eurounionale pare utile richiamare la normativa e la giurisprudenza della Corte di giustizia al proposito, iniziando da alcune note concernenti il cosiddetto 'sistema IVA', quale imposta generale sul consumo.

In prospettiva storica² è possibile richiamare la prima Direttiva del Consiglio n. 67/227/CEE. Dai relativi considerando è possibile evincere che uno degli obiettivi da perseguire per la creazione di un mercato comune era l'armonizzazione delle legislazioni nazionali degli Stati aderenti all'accordo in ordine alle imposte sulla cifra d'affari. Ai sensi dell'art. 2 della citata Direttiva fu prevista un'imposta generale sul consumo esattamente proporzionale al prezzo dei beni e dei servizi qualunque fosse il numero di operazioni intervenute nel processo di produzione e di distribuzione antecedente alla fase dell'imposizione.

L'istituzione del "sistema comune dell'IVA" fu realizzata con la seconda Direttiva del Consiglio n. 67/228/CEE ("Struttura e modalità d'applicazione del sistema comune d'imposta sul valore aggiunto") e con la sesta Direttiva n. 77/388/CEE ("base imponibile uniforme").

Più di recente la sesta direttiva è stata completamente rifiuta, attraverso un'opera di riscrittura, nella Direttiva n. 2006/112/CE.

Da detti documenti normativi si ricostruisce che l'imposta può essere esclusa esclusivamente previa detrazione dell'IVA che ha gravato direttamente sul costo dei fattori produttivi che compongono il prezzo dei beni e dei servizi e che tale tributo colpisce solo il valore aggiunto e sia, in definitiva, a carico del consumatore finale.

² Cfr.: Corte di giustizia, causa C-285/84, Rousseau Wilmot; causa C-252/86, Bergandi; cause riunite C-338/97, C-344/97, C-390/97, Pelzl e a.; causa C-475/03, Banca Popolare di Cremona; cause riunite C-283/06, C-312/06, Kögáz e a. In dottrina cfr.: G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, Padova 2014, p. 779 e ss.; G. Mandò e D. Mandò, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano 2009, p. 1 e ss.; R. Portale, *IVA - Imposta sul Valore Aggiunto*, Milano 2013, p. 3 e ss.

La previsione di tale tipo di imposizione doveva essere accompagnata, come effettivamente avvenuto, dall'eliminazione, nei vari ordinamenti nazionali, di qualsiasi altra imposta sulla cifra d'affari e sul consumo.

Occorreva dunque individuare quali fossero le caratteristiche dell'imposta sul valore aggiunto in modo tale da valutare se essa si sovrapponesse ad altre previsioni impositive.

In più occasioni, pertanto, la Corte di giustizia europea ha ribadito dette caratteristiche. In particolare nella sentenza relativa alle cause riunite C-283/06, C-312/06, Kögáz e a., essa in tal modo si è espressa: "tali caratteristiche sono quattro: l'IVA si applica in modo generale alle operazioni aventi ad oggetto beni o servizi; è proporzionale al prezzo percepito dal soggetto passivo quale contropartita dei beni e servizi forniti; viene riscossa in ciascuna fase del processo di produzione e di distribuzione, compresa quella della vendita la minuto, a prescindere dal numero di operazioni effettuate in precedenza; gli importi pagati in occasione delle precedenti fasi del processo di produzione sono detratti dall'IVA dovuta dal soggetto passivo, cosicché tale tributo si applica, in ciascuna fase, solo al valore aggiunto della fase stessa, e in definitiva il peso della detta imposta va a carico del consumatore finale"³.

Tra le quattro caratteristiche indicate, quella attinente al diritto alla detrazione è chiaramente l'ultima. Ma proprio essa, in relazione al funzionamento dell'imposta sul valore aggiunto, risulta essere la più importante, poiché, come anticipato, il riconoscimento di detto diritto alla detrazione assicura l'effettività del principio di neutralità dell'imposizione. A margine si segnala che le prime due caratteristiche hanno la funzione di individuare l'ambito applicativo del tributo – e pertanto permettono di poterlo confrontare ad altri tipi di tributi nazionali in modo da eventualmente evitare doppie imposizioni -, mentre la terza decodifica l'obbligo di rivalsa.

Orbene, per quanto attiene alla detrazione, considerata l'importanza che essa riveste nell'applicazione del tributo, poiché ne "costituisce parte integrante", occorre in prima istanza evidenziare la principale asserzione al proposito della Corte di giustizia per cui essa non può essere assoggettata a limitazioni⁴.

Nella sentenza appena citata, relativa alla causa C-63/04, Centralan – la quale a sua volta richiama quella relativa alla causa C-137/02, Faxworld – i giudici europei cominciano a delineare con maggior precisione, rispetto al passato, i requisiti e le condizioni necessarie per il sorgere del diritto a detrazione (punto 52): "Risulta dalla lettera dell'art. 17, n. 2, della

³ Cfr., inoltre: Corte di giustizia, causa C-426/07, Dariusz Krawczyński; causa C-502/07, K-1, causa C-49/09, Commissione europea

⁴ Corte di giustizia, causa C-63/04, Centralan, punto 50. In merito al principio per cui la detrazione non può essere soggetta a limitazioni si segnala, tra le numerose altre, la sentenza della Corte di giustizia relativa alle cause riunite C-439/04 e C-440/04, Axel Kittel, per cui, in caso di frode (sia essa dell'IVA o meno), qualora colui che abbia ricevuto la fattura, in base alla quale sorge il diritto di esercitare il diritto a detrazione, sia in buona fede e abbia adempiuto allo standard informativo per sapere che era o meno coinvolto in detta frode, la detrazione deve comunque essere riconosciuta. Cfr. al proposito, FNC, *Operazioni IVA soggettivamente inesistenti. Ripartizione dell'onere probatorio tra amministrazione finanziaria e contribuente e conseguenze ai fini delle imposte dirette*, Documento del 15 giugno 2015.

sesta direttiva che, affinché un interessato possa aver diritto alla detrazione occorre, da un lato, che egli sia un «soggetto passivo» ai sensi della detta direttiva e, dall'altro, che i beni e i servizi in questione vengano utilizzati ai fini di sue operazioni soggette ad imposta”.

Dalla lettura di questo breve estratto si evince che i requisiti individuati inizialmente dalla Corte sono due: che l'interessato sia un “soggetto passivo” (e qui si apre la questione relativa alla registrazione dell'interessato presso le autorità nazionali attraverso l'attribuzione di un numero di ‘partita IVA’, di cui più oltre) e che gli acquisti di beni e/o servizi a monte siano inerenti all'attività economica svolta dal soggetto a valle, ovvero sia alle sue cessioni e/o prestazioni⁵.

Detti requisiti sono riaffermati, tra le altre, nella sentenza della Corte di giustizia relativa alle cause riunite C-80/11 e C-142/11, Mahagében, in cui viene altresì specificato meglio il legame tra la detrazione, il sorgere del relativo diritto e il suo esercizio, e gli obblighi documentali: “dalla decisione di rinvio emerge che è pacifico che il ricorrente in detto procedimento, che intendeva esercitare il diritto a detrazione, è un soggetto passivo ai sensi dell'art. 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112 e che le prestazioni di servizi invocate a fondamento di tale diritto sono state utilizzate a valle del suddetto ricorrente ai fini delle proprie operazioni soggette a imposta. Inoltre, dalla decisione di rinvio emerge che le questioni poste si fondano sulle premesse secondo cui, in primo luogo, l'operazione invocata a fondamento del diritto a detrazione è stata effettuata, come risulta dalla corrispondente fattura, e, in secondo luogo, tale fattura contiene tutte le informazioni richieste dalla direttiva 2006/112, ragion per cui ricorrono le condizioni di sostanza e di forma previste da tale direttiva per la nascita e l'esercizio del diritto a detrazione”.

Se ne deduce che le condizioni di sostanza sono che l'interessato sia un soggetto passivo e che vi sia inerente tra le operazioni a monte e le operazioni a valle. Dette condizioni di sostanza permettono il sorgere, “la nascita”, del diritto a detrazione. Mentre l'essere in

⁵ Per quanto attiene a questo secondo requisito sostanziale dell'inerente è possibile, tra le numerose altre, fare riferimento alla sentenza della Corte di giustizia relativa alla causa C-104/12, Finanzamt: “la sussistenza di un nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e uno o più operazioni a valle, che conferiscono il diritto alla detrazione, in linea di principio, è necessaria affinché il diritto a detrarre l'IVA assolta a monte sia riconosciuto in capo al soggetto passivo e al fine di determinare la portata di siffatto diritto ... Il diritto a detrarre l'IVA gravante sull'acquisto di beni o servizi a monte presuppone che le spese compiute per acquistare questi ultimi facciano parte degli elementi costitutivi del prezzo delle operazioni tassate a valle che conferiscono il diritto a detrazione ... Tuttavia il diritto a detrazione è parimenti ammesso a favore del soggetto passivo anche in mancanza di nesso diretto e immediato tra una specifica operazione a monte e una o più operazioni a valle, che conferiscono il diritto alla detrazione, quando i costi dei servizi in questione fanno parte delle spese generali del suddetto soggetto passivo e, in quanto tali, sono elementi costitutivi del prezzo dei beni o dei servizi che esso fornisce. Costi del genere presentano, infatti, un nesso diretto e immediato con il complesso dell'attività economica del soggetto passivo”. Cfr., inoltre, Corte di giustizia, causa C-98/98, Midland Bank; causa C-408/98, Abbey National; causa C-465/03, Kretztechnik. Per quanto attiene al concetto di operazione si rinvia alla sentenza della Corte di giustizia relativa alla causa C-465/03, appena citata; in ordine al concetto di cessione cfr. causa C-63/04, Centralan. In ordine al soggetto passivo, quale requisito sostanziale per il sorgere del diritto a detrazione, cfr. causa C-324/11, Gábor Tóth, punto 28: “quanto allo status di soggetto passivo dell'emittente della fattura relativa a tali servizi, occorre ricordare la definizione di tale nozione di cui all'art. 9, paragrafo 1, della direttiva 2006/112”.

possesso di una fattura (attestante l'operazione a monte), redatta secondo le disposizioni della direttiva 2006/112/CE, rappresenta la condizione formale, documentale, che permette l'esercizio del diritto in questione.

Questo obbligo formale, o, meglio, documentale, del possesso della fattura (e relativo obbligo di fatturazione, ex artt. 217 e ss. della Direttiva appena richiamata), come è dato evincere dalla lettura della medesima, è accompagnato anche da altri "obblighi", quali: quello della registrazione, "identificazione", del soggetto passivo ai sensi degli artt. 213 e ss.; quello della registrazione delle operazioni e delle fatture ("contabilità"), ai sensi degli artt. 241 e ss.; e quello relativo alle "dichiarazioni", ex artt. 250 e ss.

Orbene, quale rapporto è possibile individuare tra la detrazione (diritto ed esercizio) e detti obblighi documentali? Sono anch'essi indispensabili, come lo è la fattura, per esercitare il diritto a detrazione?

Prima di soffermarsi specificamente su ognuno degli obblighi documentali richiamati corre l'obbligo di evocare quelle sentenze della Corte di giustizia in cui è espresso il principio generale al riguardo.

Dalla sentenza relativa alla causa C-284/11, EMS, punto 71, si ricava che "in linea di principio la detrazione dell'IVA a monte dev'essere accordata se i requisiti sostanziali sono soddisfatti, anche se certi requisiti formali sono stati omessi da parte dei soggetti passivi. La soluzione può essere diversa se la violazione di tali requisiti formali abbia l'effetto d'impedire che sia fornita la prova certa del rispetto dei requisiti sostanziali"⁶.

Questa statuizione ha di recente trovato una maggiore specificazione nella sentenza relativa alla causa C-332/15. Al punto 47 è così dato riscontrare: "A tal riguardo si deve precisare che i requisiti sostanziali del diritto a detrazione sono quelli che stabiliscono il fondamento stesso e l'estensione di tale diritto, come quelli previsti nel capo 1 del titolo X della direttiva IVA, intitolato «Origine e portata del diritto a detrazione», mentre i requisiti formali del suddetto diritto disciplinano le modalità e il controllo dell'esercizio del diritto medesimo nonché il corretto funzionamento del sistema dell'IVA, come nel caso degli obblighi di contabilità, di fatturazione e di dichiarazione".

Da quanto emerge da questa statuizione si potrebbe venire a creare una contraddizione in merito alla natura e al valore della fattura, in quanto, apparentemente, nella sentenza, precedentemente citata (Mahagében), essa rappresentava, in relazione all'esercizio del diritto a detrazione, un obbligo formale sostanziale, mentre in questo caso sembrerebbe rappresentare, in quanto equiparata agli altri, un obbligo formale formale⁷.

In primo luogo - lo si è già evidenziato -, per evitare questo bisticcio di parole sarebbe meglio parlare di obblighi documentali o cartolari (sostanziali e formali); in secondo luogo pare

⁶ Cfr., inoltre, Corte di giustizia, sentenze relative alle cause C-146/05, Collée; C-95/07 e C-96/07, Ecotrade; C-385/09, Nidera Handelscompagnie; C-590/13, Idexx Laboratories Italia (per un commento cfr. F. T. Coaloa, *Spetta la detrazione Iva in caso di violazioni formali nell'applicazione del reverse charge*, in *il fisco* n. 3/2015); C-183/14, Radu Florin Salomie.

⁷ Si segnala, in ogni modo, che la sentenza citata (effettivamente di non facile interpretazione) concerne un caso di frode che, apparentemente, è stata considerata provata anche dai giudici europei.

opportuno, a questo punto, analizzare compiutamente le sentenze della Corte di giustizia che si sono occupate, nello specifico, dei diversi obblighi richiamati in relazione al riconoscimento dell'esercizio del diritto a detrazione.

Nel prosieguo si tratterà la materia tentando di trovare come filo conduttore, seppur in maniera piuttosto astratta, il fattore tempo, ovvero si prenderanno in considerazione gli obblighi documentali come se essi si presentassero di fronte a un contribuente ideale che cominciasse da principio un'attività economica. In questo senso si tratterà in primo luogo della "identificazione del soggetto passivo", in secondo luogo della emissione e della conservazione delle fatture emesse e ricevute, in terzo luogo della loro registrazione e, in ultimo, dell'obbligo dichiarativo.

2.1. L'identificazione del soggetto passivo

In merito all'identificazione del soggetto passivo, ovvero all'attribuzione del numero di 'partita IVA', una prima interessante sentenza della Corte di giustizia è quella relativa alla causa C-587/10, Finanzamt, già citata precedentemente, il cui caso atteneva a un'operazione intracomunitaria.

Ebbene, in detta ipotesi, l'acquirente di una cessione intracomunitaria deve essere, ai sensi dell'art. 28 quater, punto A, lettera a), della sesta direttiva, un soggetto passivo; e qualora lo Stato imponga al cedente di comunicare il numero identificativo della controparte per poter usufruire dell'esenzione da imposta, la mancata comunicazione non può ostare al riconoscimento del suo diritto se le condizioni sostanziali sono state osservate compiutamente. Si riporta al proposito il punto 51 della sentenza indicata: "Benché, quindi, il numero di identificazione IVA fornisca la prova dello status fiscale del soggetto passivo ed agevoli il controllo delle operazioni intracomunitarie, si tratta tuttavia soltanto di un requisito formale che non può rimettere in discussione il diritto all'esenzione dall'IVA qualora ricorrano le condizioni sostanziali di una cessione intracomunitaria"⁸.

Insomma, da quanto asserito se ne può concludere che l'obbligo di registrazione del soggetto passivo sia un obbligo documentale formale, ossia che qualora le condizioni sostanziali siano state osservate (e provate) la sua inosservanza può magari causare l'applicazione di sanzioni amministrative previste dalla normativa nazionale ma non può generare il disconoscimento dell'esenzione dall'imposta in caso di operazione intracomunitaria o del diritto a detrazione, qualora ricorrano i presupposti per il suo esercizio e la sua insorgenza.

Per quanto attiene al diritto a detrazione in particolare, nella sentenza relativa alla causa C-284/11, EMS, ai punti 62 e 63 è specificato che: "il principio fondamentale di neutralità dell'IVA esige che la detrazione a monte di quest'ultima sia accordata se gli obblighi sostanziali sono soddisfatti, anche se taluni obblighi formali siano stati omessi dai soggetti

⁸ Detto orientamento, lo si evidenzia, è confermato dalla sentenza della Corte di giustizia relativa alla causa C-273/11, Mecsek-Gabona.

passivi ... Da ciò ne consegue che la mancata registrazione ai fini IVA non può privare il soggetto passivo del suo diritto a detrazione, una volta soddisfatte le condizioni sostanziali imposte per poter godere di quest'ultimo"⁹.

Detta impostazione è confermata anche nella sentenza relativa alla causa C-324/11, Gábor Tóth, punti 31-33: "Certo, l'art. 213, paragrafo 1, primo comma, della direttiva 2006/112 dispone che ogni soggetto passivo deve dichiarare l'inizio, il cambiamento e la cessazione della propria attività in qualità di soggetto passivo. Tuttavia, malgrado l'importanza per il buon funzionamento del sistema dell'IVA che tale dichiarazione riveste, quest'ultima non può costituire una condizione supplementare richiesta ai fini del riconoscimento dello status di soggetto passivo ai sensi dell'articolo 9, paragrafo 1, della stessa direttiva ... un'eventuale inadempimento da parte del prestatore ... non può rimettere in discussione il diritto a detrazione spettante al destinatario ... Pertanto detto destinatario beneficia del diritto a detrazione anche qualora il prestatore di servizi sia un soggetto passivo che non è registrato ai fini dell'IVA, qualora le fatture relative ai servizi forniti presentino tutte le caratteristiche richieste dall'art. 226 della direttiva 2006/112 e, in particolare, quelle necessarie all'identificazione della persona che le ha emesse e della natura di tali servizi"¹⁰.

Dunque da questo estratto se ne deve dedurre che tra gli obblighi documentali sostanziali per l'esercizio al diritto alla detrazione deve essere annoverato, come già asserito, esclusivamente quello della fattura - di cui tra breve.

Ancora più nello specifico e secondo una prospettiva ancora differente occorre richiamare la sentenza relativa alla causa C- 527/11, Valsts, in cui è specificato che il diritto alla detrazione non può essere negato nemmeno al medesimo soggetto che lo vanta e che non si sia registrato ai fini IVA. Punto 33: "l'iscrizione del soggetto passivo nel registro dei soggetti passivi dell'IVA è un requisito formale, cosicché non si può impedire ad un soggetto passivo di esercitare il proprio diritto alla detrazione in quanto non si sarebbe registrato ai fini IVA"¹¹.

2.2. La fattura e la fatturazione

Come anticipato, l'obbligo documentale della fattura è l'obbligo documentale centrale, ossia 'sostanziale', del sistema IVA, il quale ruota, come detto, attorno al principio di neutralità. In questo senso il soggetto passivo che voglia esercitare il suo proprio diritto alla detrazione dell'IVA pagata sugli acquisti inerenti la sua attività deve essere in possesso di detto documento, il quale deve essere rilasciato dal soggetto passivo che gli ha ceduto i beni o

⁹ A ben vedere, per essere più precisi, ciò che era in questione non era tanto il diritto a detrazione (o, per meglio dire, della sua insorgenza), quanto piuttosto il diritto all'esercizio di tale diritto: difatti il diritto a detrazione nasce per il verificarsi delle condizioni sostanziali; ciò di cui si discute in merito agli obblighi documentali concerne più che altro l'esercizio di detto diritto. Anche se è pur vero che il disconoscimento dell'esercizio del diritto fa venir meno il diritto stesso.

¹⁰ Cfr., nella medesima direzione, le sentenze della Corte di giustizia relative alle cause: C-438/09, Dankowski, e C-277/14, PPUH.

¹¹ Cfr. Corte di giustizia, sentenza relativa alla causa C-183/14, Radu Florin Salomie.

prestato i servizi, il quale, a sua volta, ha esercitato sull'altra parte la rivalsa. Tuttavia, corre l'obbligo di aggiungere, in via generale, che, se quello appena illustrato è il regime ordinario di fatturazione, ne sono stati stabiliti altri due: uno per quanto concerne le operazioni intracomunitarie e l'altro per quelle extracomunitarie¹².

Il primo è il cosiddetto 'reverse charge' o inversione contabile, consistente, in breve, in una integrazione della fattura comunque emessa dal cedente/prestatore; il secondo è la cosiddetta 'autofatturazione', istituito per cui l'obbligo di fatturazione è in capo al soggetto a valle dell'operazione e non, come normalmente avviene, in capo a quello a monte. In entrambi i casi l'imposta sul valore aggiunto è applicata, ma la rivalsa e la detrazione sono effettuate nello stesso momento: operazione che si realizza, contabilmente, attraverso l'annotazione della fattura (di cui più oltre) sia nel registro delle fatture emesse sia in quello delle fatture ricevute (mentre in regime ordinario deve essere effettuata l'annotazione esclusivamente nel registro degli acquisti). Attraverso questa modalità di annotazione della fattura si perviene all'obiettivo di non gravare l'operatore internazionale del peso dell'imposta e di rendere il mercato interno immune dalle oscillazioni di valore a causa delle imposizioni estere¹³

Questa appena proposta è una ricostruzione schematica assolutamente limitata a ciò che in questa sede interessa direttamente (ovverosia in breve le cosiddette 'operazioni intracomunitarie' e 'operazioni non imponibili'): approfondendo, occorrerebbe specificare che queste modalità (questi regimi di fatturazione) speciali sono applicate nei casi più diversi anche nell'ambito delle operazioni interne per motivi di lotta alle frodi, quali per esempio: quello delle operazioni esenti, delle operazioni su oro industriale, di servizi edili, di agricoltura¹⁴

Ad ogni modo, l'importanza di detto adempimento, di detto obbligo - di fatturazione da una parte e del possesso e conservazione della fattura dall'altra (in regime ordinario)-, è confermata dal fatto che a carico del soggetto passivo, oltre gli obblighi contabili appena delineati più sopra, sono previsti obblighi di conservazione delle fatture emesse e delle fatture ricevute.

Per quanto attiene al possesso della fattura, strettamente collegato all'esercizio del diritto a detrazione, nella sentenza della Corte di giustizia relativa alla causa C-152/02, Terra, ai punti 31-32, in questa maniera è specificata la centralità, per quanto concerne il diritto a detrazione e il suo esercizio, del possesso della fattura: "Dall'art. 17, n. 1, della sesta direttiva, discende che il diritto alla deduzione nasce quando l'imposta deducibile [ossia, in italiano giuridico corrente: detraibile] diventa esigibile. Ai sensi dell'art. 10, n. 2. Di questa direttiva, questo avviene all'atto della cessione dei beni o della prestazione di servizi (v.

¹² Cfr., in merito, R. Portale, *IVA - Imposta sul Valore Aggiunto*, Milano 2013, p. 927 e ss., p. 737 e ss. e p. 948 e ss.; FNC, *Le novità sul regime IVA di inversione contabile*, Circolare 30 gennaio 2015; G. Mandò, D. Mandò, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano 2009, p. 511 e ss.

¹³ Cfr. G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, Padova 2014, p. 856 e ss.

¹⁴ Cfr. R. Portale, *IVA - Imposta sul Valore Aggiunto*, Milano 2013, p. 744 e ss. e p. 948 e ss. Per quanto attiene alla fatturazione il riferimento normativo interno è agli artt. 17, 21 e 34 del D. P. R. n. 633/1972.

sentenza 8 giugno 2000, causa C-400/98, Breitsohl ... punto 36). Per contro, dal combinato disposto degli artt. 18, n. 1, lett. a), e 22, n. 3, della sesta direttiva si evince che l'esercizio del diritto a deduzione previsto dall'art. 17, n. 2, è di regola connesso al possesso dell'originale della fattura o del documento che, in base ai criteri stabiliti dallo Stato membro interessato, può essere considerato equivalente".

Occorre specificare, al proposito, che l'originale della fattura è già una copia della stessa¹⁵, in quanto l'originale rimane in possesso di colui il quale emette la stessa. Se dunque tra gli obblighi documentali il possesso della fattura è condizione sostanziale per esercitare il diritto a detrazione, corre l'obbligo d'intendersi su cosa si possa e si debba intendere per fattura. Il discernimento deve essere effettuato sulla base del contenuto del documento. A livello europeo la norma di riferimento è l'art. 226 della Direttiva n. 2006/112¹⁶.

Nel prosieguo si indicheranno alcuni dei casi maggiormente importanti affrontati dalla Corte di giustizia in merito al contenuto della fattura

Tra le varie indicazioni che in essa devono risultare è ricompresa quella dell'numero di partita IVA del destinatario (art. 226, n. 4) e quella del suo nome e dell'indirizzo completo (art. 226, n. 5).

Nel caso trattato dalla sentenza relativa alla causa C-280/10, Kopalnia, relativo a delle fatture intestate ai futuri soci di una società, la quale ultima esercitò, infine, il diritto a detrazione, i giudici europei in tal senso statuirono (punto 35): "Si deve pertanto concludere che, qualora i soci, in applicazione della legislazione nazionale, pur potendo essere

¹⁵ Cfr., Corte di giustizia, sentenza relativa alla causa C-85/95, John Reisdorf.

¹⁶ Direttiva n. 2006/112, art. 226: "Salvo le disposizioni speciali previste dalla presente direttiva, nelle fatture emesse a norma degli articoli 220 e 221 sono obbligatorie ai fini dell'IVA soltanto le indicazioni seguenti: 1) la data di emissione della fattura; 2) un numero sequenziale, con una o più serie, che identifichi la fattura in modo unico; 3) il numero di identificazione IVA, di cui all'articolo 214, con il quale il soggetto passivo ha effettuato la cessione di beni o la prestazione di servizi; 4) il numero d'identificazione IVA dell'acquirente o del destinatario, di cui all'articolo 214, con il quale ha ricevuto una cessione di beni o una prestazione di servizi per la quale è debitore dell'imposta o una cessione di beni di cui all'articolo 138; 5) il nome e l'indirizzo completo del soggetto passivo e dell'acquirente o del destinatario; 6) la quantità e la natura dei beni ceduti o l'entità e la natura dei servizi resi; 7) la data in cui è effettuata o ultimata la cessione di beni o la prestazione di servizi o la data in cui è corrisposto l'acconto di cui all'articolo 220, punti 4) e 5), sempreché tale data sia determinata e diversa dalla data di emissione della fattura; 8) la base imponibile per ciascuna aliquota o esenzione, il prezzo unitario al netto dell'IVA, nonché gli eventuali sconti, riduzioni o ristorni se non sono compresi nel prezzo unitario; 9) l'aliquota IVA applicata; 10) l'importo dell'IVA da pagare, tranne in caso di applicazione di un regime speciale per il quale la presente direttiva escluda tale indicazione; 11) in caso di esenzione o quando l'acquirente o il destinatario è debitore dell'imposta, il riferimento alla disposizione applicabile della presente direttiva o alla disposizione nazionale corrispondente o ad altre informazioni che indichino che la cessione di beni o la prestazione di servizi è esente o soggetta alla procedura dell'inversione contabile; 12) in caso di cessione di mezzi di trasporto nuovi effettuata alle condizioni di cui all'articolo 138, paragrafo 1, e paragrafo 2, lettera a), i dati elencati all'articolo 2, paragrafo 2, lettera b); 13) in caso di applicazione del regime speciale delle agenzie di viaggio, il riferimento all'articolo 306, o alle corrispondenti disposizioni nazionali, o ad altre informazioni che indichino che è stato applicato tale regime; 14) in caso di applicazione di uno dei regimi speciali applicabili ai beni d'occasione e agli oggetti d'arte, d'antiquariato o da collezione, il riferimento all'articolo 313, all'articolo 326 o all'articolo 333, o alle corrispondenti disposizioni nazionali, o ad altre informazioni che indichino che è stato applicato uno di tali regimi; 15) se il debitore dell'imposta è un rappresentante fiscale ai sensi dell'articolo 204, il numero d'identificazione IVA del rappresentante fiscale, di cui all'articolo 214, corredato del nome e dell'indirizzo completo".

considerati soggetti passivi ai fini dell'IVA, siano impossibilitati a valersi delle operazioni imponibili effettuate dalla Plski Trawertyn al fine di sgravarsi del costo dell'IVA relativa alle operazioni d'investimento effettuate ai fini ed in funzione dell'attività della società medesima, quest'ultima, al fine di poter garantire la neutralità dell'onere fiscale, deve avere la possibilità di prendere in considerazione tali operazioni d'investimento al momento della detrazione dell'IVA (v., in tal senso, sentenza Faxworld [causa C-137/02]).

Ancor più nello specifico, al punto 48 della sentenza è precisato che: "sebbene una fattura assolva certamente un compito documentale importante, in quanto può contenere dati verificabili, vi sono circostanze in cui i dati possono essere validamente verificati con altri mezzi diversi dalla fattura e in cui l'esigenza di disporre di una fattura conforme in ogni punto alle disposizioni della direttiva 2006/12 sarebbe tale da mettere in discussione il diritto a detrazione di un soggetto passivo".

Sempre in ordine all'indicazione in fattura dei soggetti coinvolti nell'operazione è possibile fare riferimento alla sentenza relativa alla causa C-324/11, Gábor Tóth. In questo caso si trattava di un contribuente che aveva esercitato il diritto a detrazione sulla base di fatture emesse da un soggetto passivo che non si era registrato ai fini IVA e che pertanto non aveva a disposizione alcun numero di partita IVA personale. L'amministrazione aveva quindi disconosciuto detto esercizio del diritto (e pertanto il diritto stesso). I giudici della Corte di giustizia hanno stabilito che detto comportamento amministrativo è contrario ai principi comunitari. Al punto 32 della sentenza citata in questa maniera è stabilito: "La Corte ha già stabilito che un'eventuale inadempimento dal parte del prestatore di servizi dell'obbligo di dichiarare l'inizio della sua attività imponibile non può rimettere in discussione il diritto a detrazione spettante al destinatario dei servizi forniti per quanto riguarda l'IVA pagata per essi. Pertanto, detto destinatario beneficia del diritto a detrazione anche qualora il prestatore dei servizi sia un soggetto passivo che non è registrato ai fini dell'IVA, qualora le fatture relative ai servizi forniti presentino tutte le informazioni richieste dall'articolo 226 della direttiva 2006/12 e, in particolare, quelle necessarie per l'identificazione della persona che le ha emesse e della natura di tali servizi".

Detta impostazione è confermata nella sentenza relativa alla causa C-273/11, Mecsek-Gabona, in ordine agli acquisti intracomunitari (con applicazione dell'inversione contabile).

Se dunque le indicazioni in merito ai soggetti coinvolti nell'operazioni non possano essere considerate sostanziali in ordine al contenuto della fattura - qualora sia comunque possibile riscontrare tutte le informazioni necessarie per la ricostruzione dei requisiti (condizioni) sostanziali per il sorgere del diritto a detrazione -, dalla sentenza Gábor Tóth, precedentemente citata, è possibile evincere che un'ulteriore indicazione necessaria è quella concernente la natura dei servizi (o dei beni) oggetto dell'operazione. In questo caso la previsione normativa di riferimento è l'art. 226, n. 6, della Direttiva n. 2006/112.

Importante in questa direzione è la recente sentenza relativa alla causa C-516/14, Barlis 06 (del 15 settembre 2016), la quale, oltre a delineare il principio operativo, decide anche la causa nel merito. Al punto 43 i giudici acclarano il principio: "l'amministrazione finanziaria

non può negare il diritto alla detrazione dell'IVA con la sola motivazione che una fattura non rispetta i requisiti previsti dall'articolo 226, punti 6 e 7, della direttiva 2006/112 qualora essa disponga delle informazioni per accertare che i requisiti sostanziali relativi a tale diritto sono stati soddisfatti"; mentre al punto 28 è asserito che "l'indicazione «servizi giuridici forniti [da una certa data] sino ad oggi» o anche «servizi giuridici forniti sino ad oggi» non sembra indicare in maniera sufficientemente dettagliata la natura dei servizi in discussione. Inoltre, l'indicazione è formulata in termini talmente generici che non sembra consentire di desumere l'entità dei servizi forniti".

Da questa disamina se ne ritiene che mentre il possesso della copia dell'originale della fattura è requisito documentale sostanziale per l'esercizio del diritto a detrazione, il suo contenuto rappresenta un requisito formale che, qualora sia violato ma sia possibile evincere dal documento i requisiti (condizioni) sostanziali, non permette il disconoscimento della detrazione operata dal soggetto passivo.

Si evidenzia che nell'ultima sentenza citata è segnalato il principio per cui, se nella fattura non sono presenti le indicazioni o esse non siano reputate abbastanza chiare (ossia siano contestate dall'amministrazione), incombe sul contribuente dimostrare l'esistenza dei requisiti sostanziali. Di questa tematica se ne tratterà più oltre.

2.2.1. L'inversione contabile

La modalità di fatturazione detta 'inversione contabile' o 'reverse charge' è stata una modalità di fatturazione che in numerose occasioni è stata oggetto di pronunce della Corte di giustizia (oltre a rappresentare il caso maggiormente posto all'attenzione della Corte di cassazione nell'ordinamento interno, come più oltre sarà specificato). Come già detto, in questa ipotesi (la quale è obbligatoria in caso di acquisti intracomunitari e in alcuni casi di operazioni interne), incombe sul cessionario l'obbligo di integrare la fattura e di annotarla contemporaneamente nel registro degli acquisti e nel registro delle fatture emesse.

La Corte di giustizia, sulla base del principio di neutralità dell'imposta sul valore aggiunto e del principio per cui il diritto a detrazione sorge qualora siano rispettati i requisiti sostanziali dell'operazione ed esso è esercitabile sulla base del possesso della fattura, anche qualora non siano rispettati alcuni obblighi documentali, nella sentenza relativa alla causa C-392/09, *Uszodaépítő*¹⁷, afferma che (punto 46) " gli artt. 167, 168 e 178 della direttiva 2006/112 devono essere interpretati nel senso che essi ostano all'applicazione retroattiva di una normativa nazionale che, nell'ambito di un regime di inversione contabile, subordini la detrazione dell'IVA per prestazione di servizi di costruzione alla rettifica delle fatture relative a tali operazioni ed al deposito di una dichiarazione complementare di rettifica, qualora l'autorità fiscale ininteressata disponga di tutte le informazioni necessarie per dimostrare che il soggetto passivo è debitore dell'IVA in quanto destinatario delle operazioni in questione e per verificare l'importo dell'imposta detraibile".

¹⁷ Per un commento alla sentenza cfr. M. Logozzo, *Il diritto alla detrazione dell'IVA tra principi e disposizioni interne*, in *Rassegna Tributaria* n. 4/2011.

Detta impostazione è stata poi confermata nelle sentenze relative alle cause C-424/12, SC Fatorie, e C- 590/13, Idexx.

In particolare in quest'ultima, interessante soprattutto perché la Idexx è una società a responsabilità limitata italiana che aveva effettuato acquisti intracomunitari, i giudici unionali affermano che "il diritto a detrazione, previsto dall'articolo 17, paragrafo 2, lettera d), della sesta direttiva, dell'IVA dovuta, relativa agli acquisti intracomunitari oggetto del procedimento principale, non può essere negato alla Idexx per non aver essa assolto gli obblighi risultanti dalle formalità stabilite dalla normativa nazionale".

Orbene, nella normativa nazionale, gli acquisti intracomunitari sono regolati dal D. L. n. 331/1993, il quale rinvia, in ordine agli obblighi di fatturazione, agli artt. 17, per quanto concerne la fatturazione, agli artt. 19 e ss., per quanto attiene al diritto a detrazione, e agli artt. 21 e ss., in ordine agli obblighi di registrazione, del D. P. R n. 633/1972 (D.IVA). In particolare, ai sensi degli artt. 46 e 47 del D. L. citato, il soggetto passivo deve numerare e integrare la fattura con gli elementi che concorrono a formare la base imponibile e annotare tempestivamente le fatture così integrate

Detta normativa è stata emanata ai sensi dell'art. 18, paragrafo 1, lettera b), della sesta direttiva (attuale art. 178, lettera f), della direttiva 2006/112) il quale dispone che "per poter esercitare il diritto a detrazione, il soggetto passivo deve ... assolvere le formalità fissate da ogni Stato membro". Dette formalità (ossia detti obblighi documentali) devono essere considerati come degli obblighi formali e non sostanziali.

Non si può sorvolare sul fatto che a una interpretazione aderente al testo della norma comunitaria la conclusione sarebbe probabilmente dovuta essere esattamente l'opposto. Tuttavia, alla luce delle statuizioni della Corte di giustizia, il "deve" dell'art. 178 della Direttiva n. 2006/112 va interpretato in maniera piuttosto non restrittiva. La conclusione della Corte è comunque coerente con l'impostazione generale, fornita negli anni, al 'sistema IVA' in relazione al principio fondamentale della neutralità di detto tributo.

Se infatti, nel caso di operazione 'ordinaria' il contenuto della fattura, come precedentemente specificato, non influisce sull'esercizio del diritto a detrazione (qualora sia comunque possibile dimostrare le condizioni sostanziali), medesima conclusione è quella a cui occorre pervenire in caso di mancata integrazione della fattura scaturente da operazioni intracomunitarie. La quale integrazione, in effetti, si concretizza nell'apposizione del numero di serie della fattura e nell'applicazione del tributo, non concernendo né l'indicazione dei soggetti né quella dell'oggetto dell'operazione.

Il medesimo principio deve essere altresì applicabile nel caso in cui il contribuente non effettui tempestivamente l'annotazione della medesima. Difatti, tra breve lo si approfondirà, anche l'obbligo di tenere i registri previsti dalla normativa deve essere valutato e considerato quale obbligo documentale di natura formale e, pertanto, dalla sua violazione non può discendere l'estinzione del diritto a esercitare il diritto a detrazione.

2.3. La contabilità e i 'registri IVA'

La contabilità ai fini IVA, attualmente, è regolata dagli artt. 241 e ss. della Direttiva n. 2006/112. In detta normativa, coerentemente con quanto finora esposto, l'attenzione più che sui 'registri IVA', diversamente da quanto disposto in quella interna nazionale e da quanto è dato dedurre dalla giurisprudenza, è sull'archiviazione (e la conservazione) delle fatture (unico documento sostanziale per l'esercizio del diritto a detrazione). Ne consegue, pertanto, che anche per quanto concerne la tenuta della contabilità, detto obbligo non può che risultare un obbligo documentale formale (e non sostanziale) che non influenza l'esercizio a diritto a detrazione anche qualora sia violato dal contribuente (sempreché le condizioni e i requisiti sostanziali siano stati rispettati).

Tale impostazione è stata più volte confermata dalla Corte di giustizia.

Nella sentenza relativa alla causa C-18/13, Maks Pen, è specificato che qualora il soggetto a monte non abbia adempiuto agli obblighi di contabilità, la detrazione non può essere negata al soggetto a valle.

Nella sentenza relativa alla causa C-183/14, Salomie, già precedentemente citata, i giudici della Corte di giustizia, ribadendo in modo latente che l'obbligo della contabilità è un obbligo documentale formale¹⁸, introducono anche altri temi di estrema importanza attinenti alla sanzionabilità, da parte del legislatore nazionale, della violazione di detti obblighi (di cui, in questo lavoro, più oltre), e all'obbligo di dichiarazione (punto 63): "il fatto di sanzionare l'inosservanza, da parte del soggetto passivo, degli obblighi contabili e di dichiarazione con un diniego del diritto a detrazione eccede chiaramente quanto necessario per conseguire l'obiettivo di garantire il corretto adempimento di detti obblighi, posto che il diritto dell'Unione non vieta agli Stati membri di irrogare, se del caso, un'ammenda o una sanzione pecuniaria proporzionata alla gravità dell'infrazione".

2.4. La dichiarazione annuale

La normativa sull'obbligo dichiarativo susseguente a ogni periodo d'imposta è contenuta negli artt. 250 e ss. della Direttiva n. 2006/112. Anche in questo caso si tratta di un obbligo documentale formale. E anche in questo caso, come nel precedente, le sentenze della Corte di giustizia che hanno ad oggetto tale tipo di obbligo (e la relativa violazione) concernono la proporzionalità della sanzione eventualmente prevista nell'ordinamento dello Stato membro, per cui essa non deve essere talmente elevata da negare, nella sostanza, il diritto a detrazione.

Al proposito si rinvia alla sentenza della Corte di giustizia richiamata nel paragrafo precedente relativa alla causa C-183/14, Salomie.

Oltre a quanto già richiamato, detto pronunciamento è importante anche perché mette in chiaro quale sia la ratio delle previsioni degli obblighi in esame. Al punto 60 è infatti chiarito che detti obblighi sono previsti a fini di controllo.

¹⁸ Cfr., altresì: Corte di giustizia, sentenza relativa alla causa C-188/09, Dyrektor.

2.5. Conclusioni: frode, onere della prova e sanzionabilità della violazione degli obblighi

A seguito di questa disamina degli obblighi documentali a livello di normativa europea, si può affermare che:

- i requisiti sostanziali per il sorgere del diritto alla detrazione sono due: che il soggetto che la esercita sia un "soggetto passivo", ossia che effettui operazioni rientranti nel campo di applicazione dell'imposta sul valore aggiunto, e che le operazioni a monte siano inerenti alle prestazioni a valle.

- tra i requisiti formali (documentali) necessari per l'esercizio del diritto a detrazione l'unico sostanziale è quello relativo al possesso della fattura (e pertanto alla sua conservazione).

- che gli altri requisiti formali hanno come scopo quello di permettere che l'amministrazione finanziaria possa esercitare i suoi poteri di controllo, in particolare per evitare frodi.

In merito a quest'ultimo punto in numerose sentenze della Corte di giustizia è ribadito che la lotta contro ogni possibile frode, evasione ed abuso è un obiettivo riconosciuto e promosso dalla normativa europea¹⁹ e che gli Stati membri possono adottare quanto necessario per perseguire detto obiettivo. Ma gli strumenti previsti nelle normative nazionali (overrosia ulteriori obblighi documentali a carico dei soggetti passivi e relative sanzioni in caso di violazioni) devono rispondere al principio di proporzionalità, il quale incontra il suo limite eventuale nel venir meno del diritto a detrazione, il quale, se ricorrono i requisiti (condizioni) sostanziali (materiali) non può essere contestato e negato.

In questo senso, qualora il contribuente non rispetti uno degli obblighi documentali formali - quali quelli di registrazione in qualità di soggetto passivo, di contabilità, dichiarazione annuale e di contenuto della fattura - e l'amministrazione finanziaria neghi la legittimità della detrazione da lui eseguita, in quanto dalla documentazione non è dato ricostruire e desumere l'esistenza dei requisiti sostanziali, l'onere di provare la sussistenza di detti requisiti sostanziali ricadrà sul contribuente²⁰. Qualora la contestazione sia invece indirizzata alla scoperta di una frode, l'onere della prova graverà sull'amministrazione²¹ (ma in questo caso non si tratterà di disconoscere il diritto a detrazione, in quanto esso sorge e può essere esercitato anche in caso di operazioni illecite, qualora il soggetto che lo invoca sia in buona fede).

Chiaramente tra la prima ipotesi e la seconda possono essere istaurati dei collegamenti. Al proposito corre l'obbligo di citare nuovamente la recente sentenza della Corte di giustizia relativa alla causa C-332/15, Giuseppe Astone. Il caso concerneva un soggetto passivo

¹⁹ Cfr., tra le numerose altre, le sentenze della Corte di giustizia relative alle cause: C-487/01 e C-7/02, Gemeente Leusden e Holin Groep, e causa C-255/02, Halifax.

²⁰ Cfr., tra le altre, le sentenze della Corte di giustizia relative alle cause: C-85/95, John Reisdorf; C-516/14, Barlis-06.

²¹ Al proposito si rinvia a FNC, *Operazioni IVA soggettivamente inesistenti. Ripartizione dell'onere della prova tra amministrazione finanziaria e contribuente e conseguenze ai fini delle imposte dirette*, Documento del 15 giugno 2015.

registrato e titolare di partita IVA che aveva emesso delle fatture ma non le aveva poi annotate nei registri (previsti esclusivamente nella normativa nazionale), che aveva ricevuto delle fatture ma, anche per esse, ne aveva ommesso la registrazione; e, in ultimo, aveva ommesso di presentare la dichiarazione annuale. Ebbene a parere della Corte il fatto che il contribuente avesse ommesso la maggior parte degli obblighi documentali formali può deporre a favore della conclusione dell'amministrazione che aveva, a partire da tali dati, presunto una frode. Punto 55: "è giocoforza constatare che, come rilevato dalla Commissione europea nelle sue osservazioni scritte, simili circostanze possono dimostrare l'esistenza del caso più semplice di evasione fiscale, nel quale il soggetto passivo omette deliberatamente di rispettare gli obblighi formali che gli incombono allo scopo di sottrarsi dal pagamento dell'imposta".

Ciò che ne consegue, in questo caso, è il ribaltamento dell'onere della prova e, di principio, la negazione del diritto a detrazione (in quanto il soggetto è in malafede) e l'irrogazione delle sanzioni.

In merito a quest'ultimo aspetto, occorre richiamare il principio di proporzionalità, per il quale la sanzione deve essere commisurata alla gravità della violazione, e il cui limite è il non far venire meno il diritto a detrazione. Detto principio, lo si è già accennato, non è direttamente applicabile a livello europeo perché i sistemi sanzionatori sono di competenza dei singoli Stati membri. Ma le indicazioni per una sua applicazione sono sempre state coerenti e costanti.

Per esempio nella sentenza relativa alla causa C-518/14, Senatex, per citarne una delle più recenti, al punto 42 è specificato che "per sanzionare l'inosservanza dei requisiti formali, è possibile prevedere sanzioni diverse rispetto al diniego del diritto a detrazione dell'imposta ... come irrogare un'ammenda o una sanzione pecuniaria proporzionata alla gravità dell'infrazione".

Si è detto che il criterio limite è quello che la sanzione non può, nemmeno indirettamente, negare il diritto a detrazione. Nella sentenza relativa alla causa C-284/11, EMS, i giudici europei, al punto 76, così asseriscono: "una sanzione del genere sarebbe sproporzionata se l'importo complessivo degli interessi richiesti corrispondesse all'importo dell'imposta detraibile, dato che ciò equivarrebbe a privare in sostanza il soggetto passivo del suo diritto alla detrazione".

Ma quale può essere dunque una giusta misura della sanzione?

Un'importante indicazione è ricavabile dalla sentenza relativa alla causa C-188/09, Dyrektor, in cui al punto 37 è indicato che "l'aliquota della trattenuta di cui trattasi nella causa principale [si tratta di una diminuzione dell'importo da detrarre in caso di violazione di obblighi contabili, qualificata dalla Corte quale sanzione], limitata al 30% e che preserva dunque l'essenziale dell'importo dell'imposta pagata a monte, non appare né eccessiva né insufficiente ad assicurare un carattere dissuasivo alla sanzione in parola e quindi all'effettività di quest'ultima".

Un'ulteriore indicazione è ricavabile dalla sentenza relativa alla causa C-272/13, Teritorialna, in cui i giudici hanno deliberato che una sanzione che punisca l'omessa presentazione di un documento fiscale alla scadenze prestabilite, qualora essa sia progressiva rispetto al ritardo dell'adempimento, quale, per esempio, una sanzione che vada dal 25% al 100%, deve essere considerata proporzionale agli scopi perseguiti.

3. Il 'sistema IVA', la detrazione e gli obblighi documentali nell'ordinamento interno: la posizione della dottrina e dell'amministrazione finanziaria

Nell'ordinamento interno italiano gli obblighi previsti dalla normativa, in linea generale, sono i medesimi, seppur decisamente più approfonditi e specificati, nel rispetto di quanto previsto a livello unionale, di quelli previsti nella Direttiva n. 2006/112. Si tratta dunque, anche in questo caso, della registrazione del soggetto passivo (art. 35 del D.IVA), della fatturazione e della fattura (artt. 17 e 21 del D.IVA), della registrazione delle medesime (artt. 23 e 25 del medesimo decreto), nonché della loro conservazione (art. 39) e della presentazione della dichiarazione annuale (D. P. R. n. 322/1988, art. 8).

Per quanto attiene alla dottrina, in relazione al diritto a detrazione, detti obblighi documentali sono etichettati quali obblighi formali o sostanziali a seconda dell'adempimento in questione.

Più nello specifico, trattando in primis degli obblighi più rilevanti e più discussi, per quanto concerne l'obbligo di fatturazione, è stato detto²² che esso "risponde, non solo alle tradizionali esigenze di documentazione e di controllo, ma è inteso ad assicurare la creazione del titolo che legittima il cedente o prestatore ad esercitare la rivalsa (art. 18, 1° comma ed art. 21, secondo comma del D. P. R.) e l'acquirente ed il committente ad operare la detrazione d'imposta che risulta addebitata in fattura (art. 19, 1° comma)". In maniera ancora ancora più sintetica è stato detto che "il documento «fattura» assume duplice rilevanza come adempimento formale e sostanziale"²³.

Per quanto attiene alla registrazione delle fatture, overosia all'adempimento che nell'ordinamento unionale è chiamato "contabilità", occorre distinguere, secondo una parte della dottrina²⁴, la registrazione, da parte del soggetto passivo a valle, delle fatture emesse in regime ordinario (cioè per le operazioni interne) e quella delle fatture emesse in regime di inversione contabile (per le operazioni intracomunitarie) o autofatturazione (per le operazioni estere o non imponibili). Nel caso dei regimi di fatturazione speciali la registrazione rappresenterebbe, a detta della citata dottrina, un obbligo sostanziale (per cui esso rappresenterebbe il titolo per esercitare il diritto a detrazione), mentre nel caso delle

²² Cfr. M. Mandò, G. Mandò, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano 2000, p. 485. In linea con quanto espresso cfr., altresì: N. Forte, *Il nuovo manuale dell'IVA 2015*, Rimini 2014, p. 925.

²³ Cfr. P. Centore, *IVA comunitaria*, Milano 2001, p. 492.

²⁴ M. Mandò, G. Mandò, *Manuale dell'imposta sul valore aggiunto*, Milano 2000, p. 422 (per quanto concerne le operazioni intracomunitarie) e p. 639 (per quanto concerne le operazioni ordinarie).

fatturazione delle operazioni interne l'obbligo assumerebbe una natura esclusivamente formale (per cui l'inadempimento non inficerebbe il diritto a detrazione).

Questa interpretazione appena tratteggiata, basata su una lettura approfondita della normativa, non è condivisa da altra parte della dottrina²⁵, per la quale gli obblighi contabili (come anche gli obblighi dichiarativi o di registrazione del soggetto passivo²⁶), indipendentemente dal regime di fatturazione, hanno natura esclusivamente formale.

Come si costaterà più oltre, la posizione della prima dottrina è quella assunta anche dall'amministrazione finanziaria. Ma detta impostazione è spesso contraddetta dalla giurisprudenza di legittimità (anche se non in maniera uniforme), ma soprattutto è contraria a quanto stabilito dalla Corte di giustizia.

In particolare, per quanto concerne la natura della fattura, difficilmente si può aderire, alla luce di quanto esposto in merito alla sua centralità nel 'sistema IVA', alla teoria che la qualifica 'dichiarazione di scienza', in quanto essa rappresenta, come detto, un elemento costitutivo del diritto a detrazione.

Per quanto attiene alla prassi, i documenti che si hanno a disposizione non sono numerosi, ma a fronte di quanto in essi espresso, per cui, in linea di massima gli obblighi documentali hanno natura formale (pertanto non incidono sull'esercizio del diritto a detrazione, salvo che per quanto attiene alla fattura), vi è da evidenziare che l'amministrazione finanziaria tende a considerarli, in sede di accertamento, quali obblighi documentali sostanziali.

Più nello specifico è possibile richiamare, in primo luogo, la Risoluzione n. 190/E/2002 dell'Agenzia delle entrate, in cui, trattando della possibilità del contribuente di annotare le fatture nel registro degli acquisti attraverso una "fattura riepilogativa" e statuendo che quest'ultima è ammessa esclusivamente per fatture che evidenzino un importo non superiore a euro 154,94 (attualmente 300 euro), viene espresso il condivisibilissimo principio, nel solco di quanto espresso in dottrina, per cui "Nel sistema dell'imposta sul valore aggiunto, l'obbligo della fatturazione è funzionale non solo alle ordinarie esigenze di documentazione e controllo, ma è volto soprattutto alla creazione del titolo che legittima il cedente o prestatore a esercitare la rivalsa e l'acquirente o committente ad operare la detrazione dell'imposta addebitata in fattura".

Risulta dunque confermata appieno la posizione della Corte di giustizia europea: la fattura, tra i vari obblighi documentali costituisce l'unico obbligo di natura sostanziale in ordine all'esercizio del diritto a detrazione.

²⁵ Cfr.: N. Forte, *Il nuovo manuale dell'IVA 2015*, Rimini 2014, p. 50, per quanto attiene al regime dell'inversione contabile (l'autore, in questo caso specifico, pur presupponendo che l'obbligo abbia natura esclusivamente formale, si espone nell'affermare che esso non può essere considerato 'meramente formale', con ciò lasciando intendere che l'inadempimento relativo è sempre punibile, ma da esso non può mai derivare il disconoscimento del diritto a detrazione), pp. 1011 e 1051 mentre per quanto attiene al regime di registrazione delle fatture ordinarie; P. Centore, *IVA comunitaria*, Milano 2001, p. 518.

²⁶ Per quanto attiene all'identificazione del soggetto passivo quale obbligo documentale formale: P. Centore, *IVA comunitaria*, Milano 2001, p. 194 e ss.. Per quanto attiene all'obbligo dichiarativo in quanto adempimento documentale formale: N. Forte, *Il nuovo manuale dell'IVA 2015*, Rimini 2014, p. 1115 e ss.; P. Centore, *IVA comunitaria*, Milano 2001, p. 529.

In secondo luogo è possibile fare riferimento alla Circolare n. 12/E/2010 per quanto attiene alla registrazione e alla dichiarazione annuale delle fatture emesse in regime di inversione contabile. In questa circolare la procedura di autofatturazione, prevista per le operazioni non imponibili viene anche chiamata "reverse charge" (locuzione normalmente usata per indicare il meccanismo dell'inversione contabile). L'amministrazione afferma che se si dovesse verificare detta ipotesi la fattura deve essere annotata sia nel registro degli acquisti sia nel registro delle fatture emesse ma non deve essere riportata nella dichiarazione annuale.

Se ne potrebbe dedurre, pertanto che, in caso di autofatturazione, la doppia registrazione sia considerata, dall'amministrazione, più importante, ai fini della detrazione, della dichiarazione annuale. Non è specificato se l'obbligo della doppia registrazione debba essere inteso quale obbligo documentale sostanziale, ma certamente esso è considerato un adempimento centrale del meccanismo dell'autofatturazione.

Detta conclusione parrebbe confermata dal successivo punto 3.2, in cui trattando dell'ipotesi di acquisti intracomunitari, per i quali è previsto il meccanismo dell'integrazione della fattura (reverse charge), dal momento che essa è comunque emessa dal soggetto passivo a monte, non vi è nessun riferimento all'obbligo della doppia registrazione o dell'indicazione della medesima nella dichiarazione annuale.

Tale indicazione è supportata, inoltre, da quanto espresso dalla medesima amministrazione nella risoluzione n. 56/E/2009, in cui, sulla falsa riga di quanto espresso dalla Corte di giustizia è affermato che "la detrazione dell'Iva deve essere riconosciuta tutte le volte in cui gli obblighi sostanziali sono stati soddisfatti". Risulta evidente, dal contesto in cui è inserita la citazione, che per "obblighi sostanziali" si debba intendere, secondo la terminologia della Corte di giustizia, i requisiti o le condizioni sostanziali; ma, nello stesso tempo, questa ambigua terminologia non rende trasparente e certa la posizione dell'autorità fiscale, la quale, come anche la giurisprudenza di legittimità (lo si verificherà più oltre), sul punto non si è completamente chiarita.

La questione del diritto a detrazione in relazione agli adempimenti documentali si è poi spostata sull'obbligo dichiarativo, in relazione ai crediti verso lo Stato emersi in una data annualità da portare in detrazione nell'anno successivo.

Un primo documento che tenta di fare chiarezza in detta materia è la Risoluzione n. 74/E/2007 nel quale sono espressi due principi. Il primo è che il credito (e pertanto il diritto a detrazione) non è perduto se esso è indicato in una prima dichiarazione, benché quelle successive non siano più presentate, sempreché esso sia stato correttamente utilizzato in sede di liquidazione dell'imposta. Il secondo è che se il credito è sorto in una certa annualità in cui la dichiarazione risulta omessa, l'unica possibilità che rimane al contribuente è quella di chiederne il rimborso. Detta impostazione è stata sostanzialmente confermata dalla Circolare n. 34/E/2012, ma poi decisamente superata con la Circolare n. 21/E/2013, per cui, anche nel caso della dichiarazione omessa nell'anno in cui è sorto il credito, esso può essere

utilizzato in detrazione²⁷. Evidentemente detta posizione non è in linea con quanto stabilito dalla Corte di giustizia europea.

Insomma, si può asserire che, nell'ottica dell'amministrazione, gli obblighi documentali sostanziali siano, in regime ordinario, quello del possesso della fattura, e, in regime di inversione contabile, quello del possesso della fattura e della doppia registrazione della medesima. Gli altri adempimenti documentali devono essere considerati degli obblighi formali che non impattano sulla detrazione.

Corre l'obbligo, quindi, di porre al vaglio della giurisprudenza di legittimità detta impostazione e di verificare se essa sia stata o meno rispettata nella pratica dell'amministrazione stessa.

3.1. Obblighi documentali e diritto alla detrazione nella giurisprudenza di legittimità

3.1.1. La fattura e l'inversione contabile

Come già verificato trattando della giurisprudenza della Corte di giustizia l'obbligo documentale sostanziale rispetto all'esercizio del diritto a detrazione è il possesso della fattura, la quale, oltre a dover essere redatta secondo quanto precedentemente espresso, difatti, ai sensi degli artt. 244 e ss. della Direttiva n. 2006/112, essa deve essere archiviata secondo delle modalità che dovrebbero essere indicate dagli Stati membri. Nell'ordinamento interno tali obblighi di archiviazione sono stati previsti nell'art. 39, comma 3, del D.IVA²⁸. In esso è previsto, in breve, che la fattura deve essere conservata per dieci anni ai fini di un eventuale controllo dell'amministrazione.

In questo senso può risultare sorprendente la statuizione della Corte di cassazione operata con la sentenza n. 24912/2011, in cui è stato respinto il ricorso dell'Agenzia delle entrate, in cui essa chiedeva la cassazione della sentenza di secondo grado che aveva dato ragione al contribuente. Difatti l'Agenzia aveva effettuato il recupero dell'imposta detratta sulla base del fatto che il contribuente non aveva conservato le fatture emesse nei suoi confronti dai fornitori ma le aveva semplicemente registrate. La sorpresa diminuisce considerando che si trattava di un caso di inversione contabile nell'ambito del regime speciale dell'agricoltura. In ogni modo questa sentenza si pone decisamente in contrasto con i principi prima espressi a livello unionale, in quanto condizione documentale sostanziale per l'esercizio della detrazione è il possesso della fattura (e dunque la sua conservazione ai fini del controllo).

Per quanto attiene al contenuto del documento in esame (ovverosia degli elementi che differenziano la fattura rispetto ad altri tipi di documento) è possibile richiamare la sentenza della Corte di cassazione n. 15177/2016, in cui è stato statuito che non può essere considerata titolo efficace per la detrazione una fattura che non riporti fedelmente l'oggetto

²⁷ Cfr., kin merito a questa evoluzione dell'interpretazione dell'amministrazione: T. Morina, S. Morina, *Crediti IVA "dimenticati" d apiù annualità: dal caos all'autotutela*, in *Pratica Fiscale e Professionale* n. 29/2016.

²⁸ Cfr., al proposito, la Circolare n. 45/E/2005 dell'Agenzia delle entrate, nper quanto attiene, in particolare, alla fattura elettronica.

della prestazione e la natura dei servizi prestati. In questo senso detta pronuncia è perfettamente in linea con quanto affermato dai giudici unionali nella sentenza relativa alla causa C-516/14, Barlis 06. Occorre in ogni caso evidenziare che, nella causa interna in esame, il nodo del contendere non concerneva il diritto a detrazione ma l'applicazione delle sanzioni in materia di tenuta e conservazione delle scritture contabili ex art. 9 del D. Lgs. n. 471/1997. Se queste sono le statuizioni principali per quanto attiene la fattura nel regime ordinario, occorre costatare che buona parte del contenzioso concernente la detrazione dell'imposta sul valore aggiunto, in Italia, attiene al regime dell'inversione contabile. Numerosissime sono infatti le sentenze della Corte di cassazione su quest'argomento. Tra le varie che è possibile reperire se ne indicano alcune particolarmente significative. La prima concerne il meccanismo dell'inversione contabile, mentre la seconda quello dell'autofatturazione; in ultimo nella terza si tratta di inversione contabile e di frode.

Nella sentenza n. 10819/2010 i giudici di legittimità hanno affrontato il caso di un contribuente che non aveva integrato la fattura emessa da un soggetto passivo comunitario, ma l'aveva correttamente registrata e riportata nella dichiarazione annuale. L'Agenzia delle entrate, oltre a irrogare le sanzioni ex art. 6 del D. Lgs. n. 471/1997, aveva anche contestato il diritto a detrazione. La ragione è stata data, giustamente, alla contribuente sulla scorta dei principi affermati dalla Corte di giustizia, per cui la detrazione gli è stata riconosciuta, fatta salva l'irrogazione delle sanzioni²⁹.

Nella sentenza n. 24022/2013 si trattava di un caso in cui il contribuente né aveva assolto agli obblighi di fatturazione né aveva effettuato la doppia annotazione. In questo frangente i giudici di legittimità, in modo difforme apparentemente da quanto è stato possibile ricostruire in ambito unionale, hanno negato il diritto alla detrazione, in quanto hanno considerato gli obblighi di registrazione quali obblighi documentali sostanziali. Corre l'obbligo però di segnalare che non si trattava di inversione contabile ma di autofatturazione, per cui, benché i giudici si siano concentrati sugli obblighi di annotazione, a ben considerare la decisione è corretta perché nel caso specifico il contribuente non era in possesso della fattura.

In ultimo nella sentenza n. 16679/2016, avente per oggetto un ipotesi di inversione contabile nell'ambito del commercio dei rottami, in questa maniera si esprimono i giudici di legittimità: "Consequenzialmente trattandosi nella specie dell'IVA detratta dalla cessionaria ... col regime domestico d'inversione contabile però a fronte di frode con fatture emesse da cartiere per operazioni soggettivamente inesistenti, non può trovare applicazione il più generale principio secondo cui il diritto a detrazione non può essere negato nei casi in cui l'operatore nazionale non ha applicato - o non ha applicato correttamente - la procedura dell'inversione contabile senza violazione dei requisiti sostanziali". Ne consegue che in caso di consapevolezza da parte del soggetto passivo a valle della frode in cui egli era coinvolto

²⁹ Nello stesso senso: Cass. n. 8039/2013, n. 20515/2013, n. 7576/2015, n. 7872/2015, n. 3589/20169.

l'amministrazione può negare il diritto a detrazione. Questo principio è conforme alla giurisprudenza della Corte di giustizia, come già precedentemente indicato.

3.1.2. I registri IVA

Per quanto attiene all'obbligo documentale dei registri degli acquisti e delle fatture emesse, si è indicato, trattando della giurisprudenza della Corte di giustizia europea, che essi sono da apprezzare quali obblighi formali in relazione all'esercizio del diritto a detrazione.

Questo principio pare rispettato anche nella maggioranza dei casi sottoposti al vaglio della Corte di cassazione.

In proposito è possibile citare la sentenza n. 11168/2014 in cui l'Agenzia delle entrate aveva contestato il diritto a detrazione in quanto il contribuente aveva tenuto i registri su supporto magnetico ma non li aveva stampati su carta. Il riferimento normativo è il D. L. n. 357/1994, prima della riforma introdotta dalla L. n. 342/2000, in quanto si trattava di una contestazione relativa al 1998, per cui la stampa dei supporti magnetici può avvenire anche contestualmente al controllo. Ebbene la Corte di cassazione ha affermato che "Il difetto (omessa redazione, nel termine di legge, su supporto cartaceo del registro degli acquisti) dei presupposti conformativi del diritto alla detrazione ... non priva, tuttavia, il contribuente al diritto alla restituzione (od al rimborso) della eccedenza d'imposta versata all'erario"³⁰.

La medesima impostazione, ossia che la tenuta dei registri rappresenti un obbligo documentale formale, è data riscontrarla anche nella sentenza n. 3586/2016, in cui si trattava di un caso di inversione contabile. L'integrazione era stata effettuata dal soggetto passivo a valle e, pertanto, "la omessa annotazione di tali fatture nei registri IVA degli acquisti e delle vendite ... non determina la perdita del diritto alla detrazione, laddove siano state soddisfatte le condizioni sostanziali"³¹.

Occorre però segnalare una sentenza nella quale è stato statuito in maniera esattamente opposta. Si tratta della sentenza n. 20698 del 2014, in cui è espresso il principio per il quale: "Secondo la giurisprudenza consolidata di questa Corte [?]³², invero, il diritto del cessionario di beni alla detrazione ... trova titolo nell'esatto adempimento degli obblighi di fatturazione e di registrazione ... Ne discende che la detraibilità dell'imposta pagata per l'acquisizione di beni e servizi inerenti all'esercizio dell'impresa ... postula che il contribuente sia in possesso delle relative fatture, le annoti nell'apposito registro ... e conservi le une e l'altro, gravando su di esso contribuente l'onere di produrre la documentazione contabile legittimante l'esercizio del diritto alla detrazione. All'omessa tenuta di detto registro non può, inoltre, sopperirsi mediante l'annotazione in altri registri ... trattandosi di un obbligo sostanziale".

³⁰ Conforme: Cass n. 18925/2015, n. 22188/2015.

³¹ Conforme: Cass. n. 7872/2015.

³² Conforme: Cass. n. 28333/2005.

3.1.3. *La dichiarazione*

Per quanto attiene all'obbligo dichiarativo, è sufficiente richiamare la recente sentenza a Sezioni Unite della Corte di cassazione n. 17757 in cui è stato stabilito, in sostanza, che l'eccedenza dell'imposta sul valore aggiunto, qualora siano rispettati tutti i requisiti sostanziali per l'insorgenza e l'esercitabilità del diritto a detrazione, deve essere riconosciuta anche se non è stata presentata la dichiarazione annuale relativa.

In questo modo la Corte di cassazione ha valorizzato l'esattezza delle affermazioni dell'amministrazione contenute nella Circolare n. 21/E/2013, precedentemente citata, e ha confermato che l'obbligo in esame deve essere qualificato quale obbligo formale ai fini della detrazione.

3.2. *Conclusioni: la sanzionabilità delle violazioni degli adempimenti*

A seguito dell'analisi compiuta delle principali sentenze della Corte di cassazione e dei principali documenti di prassi, è possibile confrontare le varie posizioni che sono state principalmente considerate finora.

In linea di massima si può asserire che le interpretazioni della Corte di cassazione si avvicinano a quelle delle Corti di giustizia più di quanto non sia dato riscontrare in quelle proposte dall'amministrazione.

In questo senso essa continua a qualificare quali obblighi documentali sostanziali, nell'ottica dell'esercizio del diritto a detrazione, anche quelli relativi ai registri e alla contabilità, soprattutto nell'ambito di applicazione del regime dell'inversione contabile (accomunando il regime sia in caso di operazioni interne, previsto per motivi antifrode sia in quello di operazioni intracomunitarie) e dell'autofatturazione, superando così le indicazioni dei giudici unionali che individuano quale unico obbligo documentale sostanziale quello del possesso della fattura. Ma si è evidenziato che in seno alla Corte di cassazione è dato riscontrare a questo proposito delle divergenze che fino a poco tempo fa era possibile dare per sopite.

Questa posizione dell'amministrazione (e talvolta dei giudici di legittimità) è però perfettamente spiegabile in quanto, nella prospettiva dell'accertamento le prove documentali non possono che rivestire un valore sostanziale, ma questo non vuol significare che la pratica che è tutt'ora eseguita sia conforme al dettato unionale. Inoltre, sempre per 'spezzare una lancia' a favore dell'amministrazione, occorre evidenziare che la frammentazione delle 'normative IVA' nell'Unione europea genera una certa diffidenza nei confronti delle operazioni intracomunitarie poiché esse sono spesso utilizzate per frodare gli erari nazionali (da ciò la necessità di inasprire le sanzioni). Ciò deriva anche dal fatto che gli obblighi documentali sono spesso diversi e pertanto diverso ne è il regime probatorio³³.

In ordine al tema appena richiamato, per quanto attiene nello specifico all'onere della prova, e alla sua inversione in caso di frode, si rinvia a quanto già espresso prima, mentre per

³³ Cfr. G. Falsitta, *Manuale di diritto tributario, Parte speciale*, Padova 2014, p. 864.

quanto attiene alla sanzionabilità delle violazioni degli obblighi documentali, le indicazioni della Corte di giustizia devono essere confrontate con il sistema sanzionatorio interno.

Come già evidenziato, la Corte europea, in materia sanzionatoria, oltre ad affermare che la direttiva 2006/112 rila scia alla competenza dei singoli Stati membri la competenza in materia di sanzioni, pone, quale criterio di giudizio in merito alla conformità del sistema sanzionatorio interno, quello del principio di proporzionalità in relazione alla gravità della violazione commessa. Ma detto principio di proporzionalità è strettamente collegato anche al riconoscimento della detrazione in capo al contribuente, in quanto la sanzione, a parere dei giudici unionali, non può rimettere in discussione né estinguere il diritto in questione. Precedentemente si sono già indicati dei criteri più precisi per quanto concerne le quantificazioni delle sanzioni.

Orbene, confrontando le disposizioni della Corte di giustizia e il sistema sanzionatorio interno, non si può non rimarcare una certa difformità.

In generale le violazioni, e le relative sanzioni, più rilevanti in materia di imposta sul valore aggiunto sono contenute nel Capo II del D. Lgs. n. 471/1997, artt. 5 e ss. e concernono: la dichiarazione (art. 5), la fatturazione e la relativa registrazione in ambito interno e unionale (art. 6)³⁴ e in ambito extraeuropeo (art. 7). In tutte queste ipotesi si tratta di omissioni o di infedeltà. Mentre in caso di dichiarazione inesatta o incompleta (ovverosia in ordine al contenuto della dichiarazione), le norme di riferimento sono contenute, in primo luogo, nell'art. 8 e, in secondo luogo, nel seguente art. 9, in cui sono indicate le sanzioni relative al contenuto delle scritture contabili - norme comuni con l'ambito delle imposte dirette.

Da una lettura delle relative norme è possibile individuare che le due grandi aree indicate sono sanzionate in maniera molto differente, in quanto la prima serie di violazioni è generalmente punita con una sanzione proporzionale che, grosso modo, corrisponde, nella sua misura minima, all'imposta dovuta e, pertanto, esse risulterebbero sproporzionate rispetto alla gravità della violazione secondo i parametri europei; mentre per la seconda serie, quella attinente al contenuto della dichiarazione e della contabilità, le sanzioni previste sono generalmente in misura fissa e piuttosto contenute (sempreché l'imposta dovuta sia di una certa entità).

Detta sproporzionalità è stata rilevata dai giudici della Corte di cassazione nella sentenza n. 14767/2015, per cui, trattando degli artt. 5 e 6 del D. Lgs. n. 471/1997, essi affermano che "Le norme indicate, per conseguenza, con riferimento alle modalità di determinazione delle sanzioni ed in riferimento all'entità minima della percentuale di maggiorazione, vanno disapplicate".

Oltre a questa difformità tra ordinamento unionale e ordinamento interno (spesso giustificata dalla constatazione della forte evasione dell'imposta sul valore aggiunto in Italia,

³⁴ Cfr. FNC, *Le violazioni IVA in regime di inversione contabile*, Documento 15 novembre 2016.

per cui le elevate sanzioni dovrebbero rappresentarne un deterrente), anche sul piano squisitamente interno, le difficoltà di applicazione delle sanzioni non sono di poco conto³⁵.

In primo luogo corre l'obbligo di richiamare l'art. 6, comma 2, del D. Lgs. n. 472/1997 per cui: "Non è punibile l'autore della violazione quando essa è determinata da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione delle disposizioni alle quali si riferiscono, nonché da indeterminatezza delle richieste di informazioni o dei modelli per la dichiarazione e per il pagamento".

Detto articolo, a seguito dell'introduzione dell'art. 10, comma 3, della L. n. 212/2000 (Statuto del contribuente), per il quale "Le sanzioni non sono comunque irrogate quando la violazione dipende da obiettive condizioni di incertezza sulla portata e sull'ambito di applicazione della norma tributaria o quando si traduce in una mera violazione formale senza alcun debito di imposta", è stato integrato con il comma 5-bis, il quale sta uisce che "Non sono inoltre punibili le violazioni che non arrecano pregiudizio all'esercizio delle azioni di controllo e non incidono sulla determinazione della base imponibile, dell'imposta e sul versamento del tributo".

Secondo l'interpretazione dell'amministrazione³⁶ le due norme devono essere interpretate congiuntamente, per cui per l'identificazione della violazione meramente formale non punibile devono concorrere due elementi: che non si sia verificato un danno per l'Erario e che non siano state ostacolate le procedure di controllo. In questo senso si può presumere che le violazioni punite con una sanzione in misura fissa siano delle violazioni meramente formali, come per esempio quelle previste nell'art. 8, D. Lgs. n. 471/1997, precedentemente menzionato; mentre non possono essere considerate come meramente formali quelle concernenti la presentazione delle dichiarazioni entro determinate scadenze o quelle "per le quali l'esistenza del pregiudizio dell'attività di controllo è palese per essere quest'ultima già iniziata".

In ogni caso, sempre secondo l'amministrazione, la valutazione della mera formalità della violazione deve essere compiuta una volta contestata la violazione, ovvero sia in concreto o ex post³⁷.

Nella prospettiva della Corte di cassazione detti principi sono stati applicati in maniera puntuale. I giudici di legittimità, difatti, nel solco di quanto espresso dalla Corte di giustizia europea, hanno decretato che, qualora ricorrano le condizioni sostanziali per il diritto a detrazione, esso non può essere contestato se alcuni obblighi documentali non siano stati

³⁵ Cfr. L. Sabbi, *Diritto a detrazione e violazioni formali nel regime di inversione contabile dell'IVA*, in *Rassegna tributaria* n. 2/2014; L. Ambrosi, *Le violazioni formali e meramente formali alla luce della giurisprudenza*, in *il fisco* n. 35/2014.

³⁶ Cfr. Agenzia delle entrate, Circolare n. 77/2001, § 3.

³⁷ Contra: Cass. n. 3589/2016: "la irrilevanza dell'inosservanza dell'obbligo formale, da accertarsi nel caso concreto, non può essere valutata ex post ... non potendo costituire valido parametro del pregiudizio all'attività di controllo l'esito positivo o negativo della verifica fiscale".

adempiti; ma, nello stesso tempo dette violazioni devono comunque essere, in via di principio, sanzionate³⁸.

Ma qual è la posizione dei giudici di legittimità rispetto alla causa di non punibilità della violazione meramente formale? Più nello specifico, le violazioni degli obblighi documentali previsti in regime di inversione contabile devono essere considerate come formali, e pertanto punibili, o come meramente formali, e quindi non punibili? In merito si riscontrano, apparentemente, delle difformità.

Nella sentenza n. 24022/2013 è stato decretato che l'omessa autofatturazione e l'omessa doppia registrazione devono essere considerate delle violazioni formali, in quanto "le violazioni del tipo di quella in questione, ostacolano gravemente quella funzione di controllo cui è diretto tutto il sistema".

Detta impostazione è stata poi confermata nella sentenza n. 14767/2015, già precedentemente richiamata in merito alla non proporzionalità delle sanzioni interne, "in quanto incide [la violazione in esame] sul versamento dell'imposta, di modo che ad esse non è applicabile la causa di non punibilità stabilita dal D. Lgs. n. 472/1997, art. 6, comma 5-bis".

Tale indirizzo interpretativo, che nega che le violazioni degli obblighi documentali, qualora non arrechino danno all'erario, debbano essere qualificate come non meramente formali, sembra essere stato recentemente superato.

Nel caso specifico trattato nella sentenza n. 3589/2016 la violazione era consistita nella ritardata doppia registrazione di fatture integrate concernenti acquisti intracomunitari: "la violazione meramente formale a differenza della violazione formale, richiede quale ulteriore condizione [oltre che essa non abbia inciso sulla determinazione dell'imponibile] che l'inosservanza della prescrizione non sia tale da arrecare pregiudizio all'attività di controllo ... dovendo escludersi la configurabilità di un pregiudizio ... tutte le volte in cui l'inosservanza della prescrizione formale o l'errore nella applicazione della prescrizione formale si traduca in un errore grossolano, e cioè immediatamente percepibile dalla verifica delle scritture contabili ... in materia di operazioni di acquisto intracomunitarie ... costituisce violazione meramente formale e dunque non punibile la annotazione delle fatture passive sui registri Iva e degli acquisti oltre il termine di gg. quindici dalla ricezione della fattura, qualora tale adempimento sia intervenuto anteriormente all'inizio della verifica fiscale, in quanto la temporanea inosservanza della prescrizione non ha determinato alcun pregiudizio all'attività di verifica". È evidente, in ogni modo, che i casi finora esaminati relazionano fattispecie differenti.

Ma da quanto esposto è possibile evincere, in generale, che, se sono stati rispettati i requisiti sostanziali dell'operazione e i requisiti documentali relativi al possesso della fattura, se l'imposta è stata effettivamente versata all'erario e non si sia in alcun modo compromessa l'attività di verifica dell'amministrazione, benché gli altri obblighi formali siano stati violati, ebbene, la sanzione non potrà essere applicata in quanto si è trattato di violazioni

³⁸ cfr. Cass. n. 10819/2010, n. 8039/2013 (in cui è richiamata la Risoluzione n. 56/E/2009 dell'Agenzia delle entrate), n. 20515/2013.

meramente formali e l'amministrazione non può contestare l'esercizio del diritto a detrazione.

Qualora però il soggetto passivo a valle sia coinvolto consapevolmente in una frode, l'amministrazione può contestare la detrazione e, nello stesso tempo, le sanzioni previste nell'ordinamento, come recentemente indicato dalla Corte di Cassazione nella sentenza n.16679/2016, non possono essere qualificate come meramente formali.

A partire da queste constatazioni è possibile asserire che la pratica dell'amministrazione di contestare il diritto a detrazione sulla base del semplice inadempimento degli obblighi documentali formali (in particolare quello di registrazione delle fatture in ipotesi di regime di inversione contabile), qualora le condizioni sostanziali per l'insorgere del diritto si siano verificate, dovrebbe essere arrestata. Inoltre, il sistema sanzionatorio in materia di imposta sul valore aggiunto, nonostante sia stato recentemente rimodulato attraverso il D. Lgs. n. 158/2015, dovrebbe essere adeguato ai parametri europei, chiaramente delineati dalla Corte di giustizia.